

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžfk/53/2017
Identifikačné číslo spisu:	1016202559
Dátum vydania rozhodnutia:	23.01.2019
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Adamcová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2019:1016202559.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a zo sudcov JUDr. Ivana Rumanu a Mgr. Viliama Pohančenika, v právnej veci žalobcu: JOPI TRADE, spol. s r. o., so sídlom Vlčany č. 155, IČO: 34 127 313, zast. Nagy & Partners, s. r. o., so sídlom Športová 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 20. septembra 2016, č. 103947399/2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 29. júna 2017, č. k. 1S/268/2016-267, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 29. júna 2017, č. k. 1S/268/2016-267, zamietla.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorej rozhodne krajský súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) právoplatným rozsudkom č. k. 1S/268/2016-267 zo dňa 29. júna 2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103947399/2016 zo dňa 20. septembra 2016 ako aj rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) č. 103407736/2016 zo dňa 27. júna 2016 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a žalobcovi priznal voči žalovanému úplnú náhradu trov konania.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 103947399/2016 zo dňa 20. septembra 2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej v texte len „daňový poriadok“ alebo „zák. č. 563/2009 Z. z.“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu pre vybrané subjekty č. 103407736/2016 zo dňa 27. júna

2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2011 vo výške 135.014,88 € s odôvodnením, že žalobca nesplnil podmienky podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keď nepreukázal dodanie tovaru - pohonných látok deklarovaných dodávateľom POLARON, s. r. o. uvádzaným na preverovaných faktúrach (od 09.04.2014 právny nástupca RICHI RESTAURANT & CATERING, s. r. o.) a dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. v zmysle špecifikovaných dodávateľských faktúr.

3. V odôvodnení rozsudku krajský súd poukázal na to, že v preskúmanom prípade žalovaný a tiež správca dane dospeli k záveru, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli deklarovaným spôsobom, žalobca nepreukázal ich reálnosť, neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľov vystavujúcich faktúry. Reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená, pretože z faktúr, dodacích listov, nájomnej zmluvy, kúpnej zmluvy a rámcovej kúpnej zmluvy nie je možné zistiť, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi, keďže na faktúrach a ani na dodacích listoch nie je uvedené, akým spôsobom bol tovar dodaný a akými motorovými vozidlami bol tovar prepravený.

4. Pokiaľ ide o dodávateľa spoločnosť POLARON, s. r. o. (ďalej len „dodávateľ 1“), žalovaný tvrdil, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená aj zo zistenia, že p. Miroslav Nahálka, bývalý konateľ spoločnosti, nepredložil žiadne relevantné a konkrétne informácie a dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru. Z výpovede žalobcu vyplynulo, že prepravu tovaru v danom prípade prevažnej miere zabezpečoval dodávateľ 1 a podľa výpovede p. Nahálku, prepravu tovaru mal zabezpečiť dodávateľ spoločnosti POLARON, s. r. o. Žalobca uviedol, že prepravu tovaru do skladu, ktorý mal dodávateľ 1 prenajatý od žalobcu, zabezpečoval dodávateľ spoločnosti POLARON, s. r. o. Pri predaji tovaru žalobcovi sa predávaný tovar nachádzal v predmetnom sklade, kam si ho žalobca prišiel prevziať, t. j. stočiť do autocisterien, a preto preprava nebola realizovaná, čo potvrdil aj bývalý konateľ dodávateľa 1 vo svojej výpovedi.

5. Pokiaľ ide o spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. (ďalej len „dodávateľ 2“) žalovaný tvrdil, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená, pretože z faktúr, dodacích listov a rámcovej kúpnej zmluvy nie je možné zistiť, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi, keďže na faktúrach a ani na dodacích listoch nie je rovnako uvedené, akým spôsobom bol tovar dodaný a akými motorovými vozidlami bol tovar prepravený. Žalobca teda nepreukázal reálne dodanie tovaru dodávateľmi uvedenými na faktúrach a vznik daňovej povinnosti v tuzemsku, ktorá je zákonnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane. V konaní tiež nebolo potvrdené, že týmto dodávateľom vznikla daňová povinnosť a žalobcovi následné právo na odpočet DPH. Žalovaný ďalej tvrdil, že reálnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená aj výpoveďou E. F., bývalého konateľa dodávateľa 2, z ktorej vyplýva, že prepravu tovaru mal zabezpečovať on tak, že tovar objednávaný u dodávateľa bol objednaný aj s prepravou a v prípade ak dodávateľ nevedel zabezpečiť prepravu tovaru, tak prepravu tovaru objednal p. E. F. inde. Z tejto výpovede preto nevyplývajú žiadne relevantné a konkrétne informácie a dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru. Žalobca poukázal na to, že konateľ dodávateľa 2 počas výsluchu uviedol, že tovar objednával od svojho dodávateľa vrátane dopravy, a preto nemusel disponovať informáciami o konkrétnych prepravcoch tovaru, keďže prepravu tovaru k žalobcovi obstarával len v prípade, že dodávateľ tovaru dopravu tovaru nevedel zabezpečiť. E. F. tovné doklady dodávateľa 2 správcovi dane nemohol predložiť, pretože už v tom čase nebol jeho konateľom.

6. Ako vyplynulo zo zistení krajského súdu, zistenia správcu dane, ktoré pramenia z vykonaného dokazovania, nevylučujú možnosť, že dodávateľa žalobcu a ich subdodávateľa mohli konať v rozpore so zákonom, avšak v žiadnom prípade to nie je objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu. Žalobca v čase uskutočnenia zdaniteľných dokladov vykonal úkony odbornej starostlivosti zamerané na preverenie dodávateľov, ktoré bolo možné v rámci dostupných informačných zdrojov vykonať a ktoré sa v rámci obvyklej hospodárskej praxe pred realizáciou obchodu bežne vykonávajú, prijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné od neho v čase realizácie dodávok tovaru rozumne požadovať, aby sa uistil,

že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvodnom konaní, t. j. preveril si existenciu dodávateľov v príslušne verejne dostupných registroch a tiež preveril, že dodávatelia nie sú evidovaní v zoznamoch uvedených finančnou správou alebo inými inštitúciami, ktoré by identifikovali ich nespoľahlivosť.

7. Krajský súd ďalej uviedol, že po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a zo zistení, ktoré vyplynuli i z administratívneho spisu sa mu javí ako predčasný a nemajúci vo vykonanom dokazovaní materiálny podklad záver žalovaného i správcu dane prezentovaný v napadnutých rozhodnutiach, a to že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi, ktorý nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, keď relevantným spôsobom nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľov. Odporuje právu Európskej únie a tiež zákonu o DPH, aby sa v súdnej veci zdaniteľnej osobe zamietlo právo odpočítať DPH za dodanie tovaru alebo služby z dôvodu, že so zreteľom na možné podvody alebo nezrovnalosti spáchané v rámci reťazca zdaniteľných obchodov sa toto dodanie nepovažuje za skutočne uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca.

8. Krajský súd považoval skutkové zistenia žalovaného za nedostatočné, pričom žalovaný ich zhrnul do tvrdenia, že nebolo preukázané dodanie pohonných látok dodávateľmi uvedenými na faktúrach, nebola preukázaná preprava pohonných látok k žalobcovi, nebol preukázaný pôvod pohonných látok a tieto skutočnosti nepreukázal ani sám žalobca, teda dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a existujú len formálne doklady, ktoré nepreukazujú fakturované plnenie, a preto jediným cieľom deklarovaných plnení na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie daňovej výhody pre podnikateľské subjekty zapojené do reťazca, čiže aj pre žalobcu.

9. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť právo odpočítať hodnotu zaplatenej DPH len za predpokladu, že v konaní objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Sám správca dane svoj záver o nepreukázaní reálneho uskutočnenia obchodu vyvodil zo svojej pochybnosti, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi, pretože dodanie tovaru, ako sám uviedol, nie je možné zistiť. Napriek tejto pochybnosti správca dane odmietol vypočítať konkrétnych svedkov navrhnutých žalobcom, ktorí boli prítomní pri dodaní tovaru a mali tak jednoznačnú vedomosť, či transakcia prebehla tak, ako tvrdil žalobca a aj bývalých konateľov jeho dodávateľov a vyvrátiť tým pochybnosti správcu dane. Na druhej strane správca dane však v napadnutom rozhodnutí tvrdil, že bolo vo sfére vplyvu žalobcu preukázať uskutočnenie predmetných obchodných transakcií a zabezpečiť relevantné informácie a doklady preukazujúce uskutočnenie predmetných obchodných transakcií. Z uvedeného podľa názoru krajského súdu vyplýva nejednotnosť názoru správcu dane a takýto postup správcu dane je možné hodnotiť ako postup v rozpore s účelom daňovej kontroly, ktorej účelom je preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov majúcich vplyv na daňové výdavky žalobcu.

10. Žalovaný svoj záver vyvodil aj zo skutočnosti, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nepreukázal dodanie tovaru dodávateľmi, avšak podľa žalobcu správca dane ho nemôže zaťažovať preukazovaním skutočností, ktoré nezabezpečoval a nemôže ich ani ovplyvniť, keď v prípade dodávateľa 1 prepravu tovaru zabezpečoval jeho dodávateľ, čo potvrdil vo svojej výpovedi aj bývalý konateľ dodávateľa 1 a v prípade dodávateľa 2 prepravu tovaru zabezpečoval jeho dodávateľ na svoj účet a bola zahrnutá do ceny tovaru, čo potvrdil vo svojej výpovedi aj bývalý konateľ dodávateľa 2. Ak správca dane nezískal žiadne dôkazy od dodávateľov, ktoré by potvrdzovali, resp. vyvracali dodanie tovaru, tak toto nemôže byť na ťarchu žalobcu. S uvedenou námietkou žalobcu sa krajský súd stotožnil.

11. K preukázaniu dodania tovaru žalobcom krajský súd ďalej uviedol, že správcovi dane bolo známe, že žalobcovi boli Národnou kriminálnou agentúrou dňa 15. apríla 2014 zaistené všetky doklady a

písomnosti za roky 2009 až do 15. apríla 2014, o čom boli spísané zápisnice, ktoré žalobca správcovi dane na pojednávaní aj predložil. Správca dane preto ďalšie dokazovanie vykonával na základe dokladov, resp. ich fotokópií poskytnutých NAKA, keďže žalobca dokladmi týkajúcimi sa predmetného zdaňovacieho obdobia nedisponoval. Ak žalovaný mal aj napriek dôkazom zabezpečeným od NAKA stále pochybnosť o dodaní tovaru, pretože tieto doklady zabezpečené správcom dane nie sú dostatočnými dôkazmi, že obchodné transakcie boli uskutočnené tak, ako boli žalobcom deklarované, mal vykonať ďalšie dokazovanie, ktoré by jeho pochybnosť úplne odstránilo. Pochybnosť ako taká nemôže mať za následok konštatovanie, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 zák. o DPH.

12. Taktiež ani z miestneho zisťovania vykonaného miestne príslušným správcom dane Daňovým úradom Bratislava dňa 05.11.2014 nie je možné vyvodiť záver, že žalobca nepreukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru zo strany dodávateľa - platiteľa POLARON, s. r. o. skutočne došlo, keďže miestne príslušný správca dane nevedel potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi daňovými subjektmi POLARON, s. r. o. a platiteľom JOPI TRADE, spol. s r. o. Takýto záver správca dane prijal zo zistenia, že spoločnosť RICHY RESTAURANT & CATERING, s. r. o., ktorá je od 09.04.2014 právnym nástupcom spoločnosti POLARON, s. r. o., je nekontaktná, na adrese uvedenej v Obchodnom registri nesídlí, nenachádza sa tam ani poštová schránka s označením spoločnosti, uvedená spoločnosť so správcom dane nespôlupracuje, zásielky nepreberá a na výzvy správcu dane nereaguje. Prípadná nekontaktnosť právneho nástupcu dodávateľa v čase daňovej kontroly (r. 2014) je ale vo vzťahu k obdobiu dodania tovaru - marec 2011 bez právnej relevancie.

13. Krajský súd uviedol, že svedok Kolozsi vo svojej výpovedi o. i. jasne opísal transakciu dodania tovaru žalobcovi, pri preberaní tovaru bol prítomný skladník žalobcu, resp. iný zamestnanec, ktorého žalobca aj navrhol vypočuť, no správca dane tento výsluch nerealizoval. Tiež skutočnosť, že správca dane nezískal žiadne dôkazy a doklady od dodávateľa, ktoré by potvrdzovali tvrdenia p. Kolozsiho, nemôže byť na ťarchu žalobcu a mal dôslednejšie preverovať dodanie tovaru žalobcovi, keď aj sám uviedol, že nespochybňuje existenciu predmetného tovaru, ktorý však nie je dôkazom, že tovar bol dodaný platiteľovi deklarovaným dodávateľom.

14. Krajský súd konštatoval, že taktiež ani z miestneho zisťovania vykonaného miestne príslušným správcom dane nie je možné vyvodiť záver, že žalobca nepreukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru zo strany dodávateľa 2 skutočne došlo, keďže miestne príslušný správca nevedel potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi dodávateľom 2 a žalobcom, keď dodávateľ 2 na adrese uvedenej v Obchodnom registri nesídlí, nemá zaplatené služby virtuálneho sídla, výzva na predloženie dokladov sa vrátila na Daňový úrad Bratislava s poznámkou „adresát neznámy“. Na preukázanie reálnosti plnenia dodávateľom 2 žalobcovi, miestne zisťovanie vykonané príslušným daňovým úradom nemá žiaden vplyv, pretože zistené skutočnosti neosvedčujú, že dodávateľ 2 bol nekontaktný aj preskúmanom zdaňovacím obdobím. Tieto skutočnosti majú význam v čase, keď miestne zisťovanie bolo vykonávané a nie spätne. Tiež podotkol, že v čase uskutočňovania zdaniteľných obchodov dodávateľ 2 mal sídlo v zmysle výpisu z Obchodného registra na adrese Žihárec 722, a až dňom 15. januára 2013 nastala u neho zmena sídla na Parková 45, Bratislava.

15. Podľa názoru krajského súdu žalobcovi nie je možné ani vytýkať, že neunesol dôkazné bremeno ohľadom skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného daňového subjektu; dôkazné bremeno ohľadom ním tvrdených skutočností naopak neunesol žalovaný. Svoj záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom nepodložil dostatočnými dôvodmi, a preto je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné. Správca dane nakoniec aj sám nepopiera, že k plneniu skutočne došlo a že tovar bol ďalej žalobcom predávaný. Týmto žalovaný a správca dane v rozhodnutí si odporuje, čím sa stáva jeho rozhodnutie zmätočným, resp. nezrozumiteľným.

16. S ohľadom na zaistenie dokladov NAKA žalobca predložil správcovi dane účtovné doklady, ktoré mal k dispozícii, a to kúpnu zmluvu zo dňa 15. januára 2011, nájomnú zmluvu zo dňa 31. januára 2011, rámcovú kúpnu zmluvu z 25.02.2011, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, v ktorých žalobca ako odberateľ potvrdil prevzatie tovaru, príjemky tovaru, saldokonto záväzkov voči dodávateľovi, evidenciu

príjmu a výdaja tovaru a zároveň bývalí konatelia dodávateľských spoločností potvrdili realizáciu predmetných obchodov a popísali spôsob objednávaní a prepravy tovaru. Žalobca tiež navrhol správcovi dane ďalšie úkony pre zaobstaranie dôkazov, ktorých vykonanie je v jeho právomoci, ale tomuto návrhu nebolo vyhovie.

17. Krajskému súdu sa preto uvedené závery žalovaného zdali jednak predčasné, vecne nesprávne a pre preskúmanie jeho rozhodnutí nedostatočne odôvodnené, a preto napriek obsiahlosti rozhodnutí konštatoval i absenciu riadneho odôvodnenia. Uviedol, že v napadnutých rozhodnutiach správcu dane a žalovaného absentuje vecné posúdenie podporené ich úvahami a nie vždy je subsumované pod príslušné procesné či hmotnoprávne daňové predpisy. Vo vzťahu k námietke nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí krajský súd súhlasil, že správca dane sa vo svojom rozhodnutí nevysporiadal s obsiahlym vyjadrením žalobcu k pojednávaniu konanému dňa 14. júna 2016.

18. Žalovaný v potvrdzujúcom rozhodnutí vady prvostupňového rozhodnutia neodstránil, len uviedol, že v odôvodnení rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie prejednávanej veci. Takéto odôvodnenie rozhodnutia krajský súd hodnotil k predmetnej námietke arbitrárne. Za vzájomne si odporujúce a privodzujúce nezrozumiteľnosť rozhodnutia treba považovať i rozhodnutie žalovaného v časti, kde žalovaný na jednej strane spochybňuje skutočnosť, že dodanie tovaru, bolo uskutočnené dodávateľom žalobcu uvedeným na faktúrach, oproti tomu ďalej už spochybňuje samotnú existenciu fyzického plnenia a v ďalšom potom uvádza, že žalobca ďalej dodaný tovar dodával ďalším odberateľom.

19. Žalobca ďalej v žalobe vytýkal žalovanému i správcovi dane, že rozhodnutiu správcu dane, s ktorým sa žalovaný plne stotožnil, predchádzal nezákonný postup vo vzťahu k prerušeniu konania. V danej súvislosti krajský súd konštatoval, že správca dane postupoval a contrario s § 46 ods. 9 daňového poriadku, keď bezdôvodne výkon daňovej kontroly pre zdaňovacie obdobie bez intrakomunitárnych obchodných prípadov, a teda aj v danom zdaňovacom období september 2011, prerušil.

20. Daňová kontrola bola začatá fakticky dňa 11. apríla 2014. Správca dane predmet daňovej kontroly časovo zadefinoval ako zdaňovacie obdobie január - december 2011 a túto ukončil dňa 10. septembra 2015 vydaním dvoch protokolov: protokolu č. 20845374/2015, v ktorom vyčíslil rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie február - jún 2011, august - december 2011 a protokolu č. 20845372/2015 za zdaňovacie obdobie január 2011 a júl 2011, v ktorých neidentifikoval rozdiel dane. Krajský súd sa s uvedenou námietkou žaloby plne stotožnil. Na uvedenom nemôže meniť nijako ani skutočnosť, že správca dane zvolil daňovú kontrolu s časovým ohraničením ako zdaňovacie obdobie január až december 2011.

21. Zo žiadneho zákonného ustanovenia nevyplýva povinnosť vydať jeden spoločný protokol k daňovej kontrole vedenej spoločne k viacerým zdaňovacím obdobiam na základe jedného Oznámenia o zahájení daňovej kontroly, ako to bolo i v danom posudzovanom prípade. Takýto postup správcu dane nemá oporu v daňovom poriadku. Správne a súladne s judikatúrou Ústavného súdu SR argumentoval preto žalobca, že vydaniu samostatného rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu september 2011 predchádzal nezákonný postup a ak daňová kontrola bola ukončená vydaním protokolu dňa 10. septembra 2015 pri daňovej kontrole začatej dňa 11. apríla 2014, to znamená bez právneho dôvodu po uplynutí zákonnej jednoročnej lehoty na jej ukončenie, pri rešpektovaní rozhodovacej praxe ústavného súdu je treba protokol považovať za nezákonný dôkazný prostriedok.

22. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba je dôvodná, a preto rozhodnutie žalovaného zrušil ako vecne nesprávne a nezákonné podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) SSP a v spojení s § 191 ods. 3 písm. a) SSP z dôvodu procesnej ekonómie zrušil i rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 103407736/2016 zo dňa 27. júna 2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

23. Krajský súd uviedol, že bude úlohou správneho orgánu po vrátení veci súdom, riadiac sa právnym názorom súdu, ktorý je pre správny orgán podľa § 191 ods. 6 SSP záväzný, predovšetkým doplniť dokazovanie, uznajúc dôvodnosť námietok žalobcu vo vzťahu k nedostatočne zistenému skutkovému stavu, preneseniu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, jeho nesprávneho vyhodnotenia a z neho vyvedenia predčasného a pritom nesprávneho právneho záveru, o opätovný výsluch svedka konateľa spoločnosti POLARON, s. r. o. v čase realizácie obchodných prípadov H. X. a konateľa spoločnosti KOLO-KOMPANY E. F., L. P., bývalých zamestnancov spoločnosti POLARON A. Y. F. a H. L., tiež právneho zástupcu žalobcu E. E. P., ktorý sa mal zúčastňovať pri obchodných rokovaniach žalobcu a dodávateľa POLARON, vypočúť i ďalších žalobcom navrhnutých svedkov - zamestnancov k otázke realizácie dodania tovaru a ich prepravy. Ďalej bude potrebné zadovážiť podklady a dodacie listy od spoločnosti ČEPRO, a. s., ktoré v spise absentujú. Tiež bude potrebné vzhľadom na námietky tak správcu dane, žalovaného, ale i samotného žalobcu vykonať dokazovanie k prevereniu pohybu tovaru a jeho evidencii v skladovom systéme v rozsahu - prijatie, naskladnenie, vykládka a dodanie a preverenia uskutočnenia dodaní realizovaných žalobcom u jeho tuzemských odberateľov.

24. Uvedené bude nevyhnutné v ďalšom konaní vykonať bez pochybností vzťahu žalobcu k dodávateľovi, resp. k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody a bude žalovaný povinný riadne zisťovať, a to znova bez pochybností, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu. Až následne správca dane vo veci opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie súladne s požiadavkami preskúmateľnosti odôvodní.

25. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že správny súd priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania vzhľadom na jeho vecný úspech v konaní. Podľa ust. § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

II.

Kasačná sťažnosť žalovaného

26. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote poukazom na § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Vo vzťahu k záverom krajského súdu o nedostatočnom zistení skutkového stavu v súvislosti s preverovaním zdaniteľných plnení medzi žalobcom a dodávateľom 1 uviedol, že doklady predložené žalobcom boli vyhodnotené jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, pričom bolo zistené, že dodávateľ 1 mal skladovať pohonné látky v prenajatých skladoch priamo u žalobcu a ten si ich mal len stáčať priamo z týchto skladov.

27. Z kúpnej zmluvy uzatvorenej medzi žalobcom a dodávateľom 1 vyplývalo, že dodávky mali byť realizované podľa INCOTERMS 2000 na parite FCA a CPT, pričom dodávku zabezpečí predávajúci POLARON, s. r. o. cisternovými vozidlami na účet predávajúceho. Zmluvou bolo tiež stanovené, aké doklady majú byť pri dodaní pohonných látok odovzdané vrátane povinných náležitostí týchto dokladov. Takýmto dokladom bol stanovený aj dodací list, ktorý okrem iných náležitostí mal obsahovať aj vozidlo zabezpečujúce dopravu. V tejto súvislosti bolo žalovaným uvádzané aj v zrušenom rozhodnutí, že takáto informácia o vozidle zabezpečujúcom prepravu nebola uvedená na dodacích listoch priložených k faktúram a ani na samotných faktúrach vystavených dodávateľom 1. Zároveň tieto doklady neobsahovali ani informáciu, či preprava, resp. náklady na prepravu sú súčasťou tejto fakturácie alebo nie.

28. Za účelom získania dôkazov o dodaní, skladovaní a preprave pohonných látok deklaroványm dodávateľom 1, správca dane zaslal dožiadanie týkajúce sa právneho nástupcu tejto spoločnosti z

dôvodu, že dodávateľ 1 zanikol zlúčením so spoločnosťou RICHI RESTAURANT & CATERING, s. r. o., ktorá je od 09.04.2014 právnym nástupcom spoločnosti POLARON, s. r. o. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď právny nástupca tejto spoločnosti mal disponovať všetkými dokladmi zaniknutej spoločnosti POLARON, spol. s r. o.

29. Podľa zistení je však spoločnosť RICHI RESTAURANTS & CATERING, s. r. o. nekontaktná a nepredložila žiadne doklady preukazujúce dodanie pohonných látok, ktoré mali byť vykonané spoločnosťou POLARON, s. r. o. Sťažovateľ preto na základe týchto skutočností považoval záver súdu o tom, že zistenia spoločnosti RICHI RESTAURANTS & CATERING, s. r. o. ako právneho nástupcu v čase výkonu daňovej kontroly sú bez právnej relevancie, za nesprávne.

30. Uvedené informácie majú svoj právny význam najmä z dôvodu, že správca dane vykonával dokazovanie za účelom získania dôkazov, ktoré by potvrdili skutočnosti deklarované samotným žalobcom o dodaní pohonných látok dodávateľom 1, pričom je evidentné, že zánikom tejto spoločnosti bolo správcovi dane toto dokazovanie znemožnené.

31. Ďalej bol za účelom získania dôkazov o dodaní a preprave pohonných látok dodávateľom 1 vypočutý H. X. ako bývalý konateľ tejto spoločnosti, pričom ten len formálne potvrdil, že k dodaniu pohonných látok došlo a na ich dodanie vystavil faktúry pre žalobcu, rovnako len opísal, že tovar nakupoval od svojho dodávateľa, ktorého nevedel ani špecifikovať, pričom tento zabezpečoval aj prepravu, no ani táto nebola špecifikovaná. Tento svedok sa nezúčastnil ani nakladania tovaru u svojho dodávateľa a podľa jeho vyjadrenia mal byť prítomný len pri vykladaní v priestoroch žalobcu. Pohonné látky boli vždy za dodávateľa 1 v skladových priestoroch preberané zamestnancami žalobcu, a teda vždy bolo s tovarom manipulované priamo žalobcom. Skutočnosť, že preberanie tovaru a jeho manipuláciu mali zabezpečovať zamestnanci žalobcu neuvádzala ani nájomná zmluva uzatvorená žalobcom s dodávateľom 1. Žalobca tak bol priamo účastný na obchodoch a disponoval informáciami od koho dodávateľ 1 tovar preberal a akým spôsobom bol dopravený do skladových priestorov, ktoré boli rovnaké a súčasťou priestorov samotného žalobcu.

32. Samotným svedkom H. X. neboli predložené žiadne dôkazy, ktoré by potvrdili ním uvádzané skutočnosti, a to ani ohľadom nákupu a dodania pohonných látok a ani ohľadom skutočností, podľa ktorých sa obchodov mali zúčastniť aj A. F., resp. občas daňový poradca pán P. Svedkom neboli predložené žiadne dôkazy o účasti týchto osôb na predmetných zdaniteľných obchodoch. Tieto osoby neboli vypočuté, nakoľko jednak účasť týchto osôb na zdaniteľných obchodoch za dodávateľa 1 nebola preukázaná a zároveň nebola predložená žiadna špecifikácia týchto osôb na zdaniteľných obchodoch.

33. Rovnako tak aj v prípade navrhovaného vypočutia svedka H. L. zo zistení správcu dane, resp. získaných dokladov nevyplýva, že táto bola účastná na zdaniteľných obchodoch. V súvislosti s preverovaním zdaniteľných plení od dodávateľa 2 správca dane zistil, že táto spoločnosť so správcom dane nespolupracovala a nepredložila ani žiadne doklady, ktoré by dodanie pohonných látok potvrdili. Správca dane nepreveroval iba samotné dodanie tovaru, ale aj jeho prepravu, pôvod a samotné prijatie tovaru ako to deklaroval žalobca.

34. Z uvedených skutočností vyplýva, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, keď všetky získané dôkazy hodnotil jednotlivo a vo vzájomných skutočnostiach, pritom viedol dokazovanie čo najúplnejšie. Zároveň je evidentné, že aj dôkazné bremeno preniesol správca dane na samotného žalobcu, pretože dokazovaním správca dane nezískal také dôkazy, ktoré by potvrdili skutočnosti deklarované žalobcom o dodaní pohonných látok dodávateľom POLARON, s. r. o. Rovnako je evidentné, že samotný žalobca mal disponovať takými dôkazmi, ktoré by preukazovali aj prepravu pohonných látok a na základe ktorých by bolo možné overiť aj ich dodanie. Zo zistení rovnako vyplýva, že daňový subjekt vedel a disponoval informáciami o dodaní pohonných látok, pretože tieto boli vždy preberané a bolo s nimi vždy manipulované zamestnancami žalobcu, a to v jeho priestoroch aj za spoločnosť POLARON, s. r. o., a teda mal disponovať aj údajmi o dopravných prostriedkoch, ktoré prepravu tohto tovaru vykonali. Táto skutočnosť je podporená aj samotnou kúpnu zmluvou

uzatvorenou so spoločnosťou POLARON, s. r. o., podľa ktorej samotné doklady mali informácie o dopravných prostriedkoch obsahovať.

35. Ďalej sťažovateľ uviedol, že daňový subjekt - žalobca JOPI TRADE, spol. s r. o. si v zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o., ktorých predmetom malo byť dodanie pohonných látok. Ako dôkazy k tomuto dodaniu boli získané dodacie listy a kúpna zmluva. Správca dane preveroval nárok uplatnený žalobcom, pričom za účelom získania dôkazov o dodaní pohonných látok dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. a tým aj vzniku práva na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných plnení, zaslal správca dane dožiadanie. Zo zistení u spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. vyplynulo, že táto so správcom dane nespolupracovala a nepredložila ani žiadne doklady, ktoré by dodanie pohonných látok potvrdili. Správca dane týmto dožiadaním preveroval nielen samotné dodanie tovaru, ale aj jeho prepravu, pôvod tovaru a nakoniec aj samotné prijatie tovaru ako deklaroval žalobca. Dôkazy o týchto skutočnostiach správca dane nezískal, preto správca dane vykonal dňa 02.02.2015 ústne pojednávanie so žalobcom, kde ho oboznámil so zistenými skutočnosťami a zároveň mu umožnil, aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy. Žalobca sa len vyjadril, že sa na spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. nakontaktoval v rámci vyhľadávania obchodných partnerov a bola uzatvorená rámcová kúpna zmluva. Za spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. vystupoval konateľ Ján Kolozsi. Podľa žalobcu spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. ponúkala pravdepodobne výhodnejšiu cenu, dodacie podmienky a pod. Prepravu tovaru zabezpečoval v prevažnej miere dodávateľ. Tovar bol následne odpredaný tuzemským odberateľom. Bližšie skutočnosti neboli správcovi dane oznámené. Zo spisu ďalej vyplýva, že aj v rámci ústneho pojednávania vykonaného dňa 14.08.2015 bol daňový subjekt opätovne oboznámený s pochybnosťami v prípade dodania tovaru deklarovaným dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o., pričom žalobcovi bolo umožnené, aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril, resp. predložil dôkazy, ale žalobcom nebolo podané žiadne vyjadrenie a neboli predložené žiadne dôkazy. Z uvedeného teda vyplýva, že dožiadanie, na základe ktorého bolo u spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. vykonané miestne zisťovanie, má priamy vplyv na zistenia správcu dane a rovnako z uvedeného vyplýva, že správca dane preniesol v prípade zistených pochybností o dodaní tovaru dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. na žalobcu, ktorý však dôkazy o týchto transakciách nepredložil.

36. Taktiež za účelom získania dôkazov o dodaní, o skladovaní a o preprave pohonných látok deklarovaným dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. správca dane vykonal aj výsluch svedka Jána Kolozsiho, bývalého konateľa tejto spoločnosti, ktorý len formálne potvrdil, že k dodaniu pohonných látok došlo a na ich dodanie vystavil faktúry pre žalobcu. Rovnako svedok len opísal, že tovar nakupoval od svojho dodávateľa a bol dodaný a prepravený priamo do skladov žalobcu, kde bol preberaný jeho zamestnancami. Svedok svoje tvrdenia nevedel preukázať, nepredložil žiadne doklady a tvrdenia svedka nebolo možné potvrdiť ani z dokladov spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r. o., nakoľko táto nepredložila žiadne doklady. Z uvedeného vyplýva, že priamo žalobca bol účastný na obchodoch a mal disponovať aj informáciami o preprave tohto tovaru. Aj v tomto ohľade postupoval správca dane v zmysle zákona, keď so svedeckou výpoveďou a jej vyhodnotením oboznámil žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 17.05.2016, pričom ani v tomto prípade žalobca nepredložil žiadne dôkazy.

37. Rovnako sťažovateľ nesúhlasil ani so záverom súdu, že mal správca dane vykonať výsluch navrhovaného svedka Jána Kolozsiho, pretože ako vyplýva z uvedených skutočností, tento bol správcom dane vypočutý a nedisponoval dokladmi, ktorými by svoje tvrdenia preukázal. Aj v prípade navrhovaného vypočutia svedka H. L. zo zistení správcu dane, resp. získaných dokladov nevyplýva, že táto bola účastná na zdaniteľných obchodoch, a preto sťažovateľ nesúhlasil so záverom súdu vo veci vypočutia tejto osoby.

38. Z uvedených skutočností vyplýva, že správca dane postupoval v súlade s daňovým poriadkom, keď všetky získané dôkazy hodnotil jednotlivo a vo vzájomných súvislostiach, pritom viedol dokazovanie čo najúplnejšie. Zároveň je evidentné, že aj dôkazné bremeno preniesol správca dane na samotného žalobcu, pretože dokazovaním správca dane nezískal také dôkazy, ktoré by potvrdili skutočnosti deklarované

žalobcom o dodaní pohonných látok dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. Rovnako je evidentné, že samotný žalobca mal disponovať takými dôkazmi, ktoré by preukazovali aj prepravu pohonných látok a na základe ktorých by bolo možné overiť aj ich dodanie.

39. Sťažovateľ tiež nesúhlasil so záverom súdu, že sa správca dane nevysporiadal s obsiahlym vyjadrením žalobcu zo dňa 14.06.2016, lebo zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103336309/2016 spísanej dňa 14.06.2016 so žalobcom, vyplýva, že sa zaoberal každou námietkou a vyjadrením žalobcu, pričom rozsiahle stanovisko správcu dane bolo do zápisnice zahrnuté. Správca dane vyjadrenie daňového subjektu hodnotil v súlade so zisteným skutkovým stavom, vyhodnotil vyjadrenia daňového subjektu a prijal k nim príslušný záver.

40. Z rozhodnutia žalovaného vyplýva, že existencia tovaru nebola ani v jednej časti rozhodnutia spochybňovaná, ale spochybnená bola skutočnosť, že nebolo preukázané, že k dodaniu tovaru došlo práve deklarovanými dodávateľmi POLARON, s. r. o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r. o., ako to tvrdil žaloba predloženými dokladmi.

41. Správca dane vykonal daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2011 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin zo dňa 11.03.2014, z čoho vyplýva, že nevykonával samostatné daňové kontroly za jednotlivé zdaňovacie obdobia na základe samostatných oznámení o daňových kontrolách. Správca dane prerušil daňovú kontrolu ako jeden celok v zmysle ust. § 46 ods. 10 a § 61 ods. 1 daňového poriadku, pretože aj ust. § 46 ods. 10 stanovuje, že sa preruší daňová kontrola (v tomto prípade daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia január až december 2011) a nie, že správca dane je povinný prerušovať daňovú kontrolu samostatne za každé obdobia, ktoré sú predmetom jednej daňovej kontroly. Správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď z daňovej kontroly vyhotovil protokol za zdaňovacie obdobia, pri ktorých došlo k zisteným rozdielom a za zdaňovacie obdobia, pri ktorých nebol zistený rozdiel a nezačalo ani vyrubovacie konanie. Zároveň v prípade protokolu, ktorým boli zistené rozdiely, správca dane vyhotovil aj výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, na základe ktorej umožnil žalobcovi vyjadriť sa k zisteným rozdielom. Daňový poriadok nestanovuje vyhotoviť zvlášť za každé zdaňovacie obdobia kontrolované jednou daňovou kontrolou samostatný protokol, ale rozlišuje len protokol z daňovej kontroly v prípade zistených rozdielov a v prípadoch, keď neboli zistené rozdiely. Aj vzhľadom na tieto skutočnosti postupoval správca dane pri prerušení daňovej kontroly v súlade so zákonom, dodržal lehotu na výkon daňovej kontroly a sťažovateľ nesúhlasil so záverom súdu. Zo skutkového stavu vyplýva, že správca dane daňovú kontrolu neprerušil svojvoľne, ale z dôvodov uvedených priamo v daňovom poriadku a následne pokračoval a aj ukončil daňovú kontrolu v systematických krokoch a časových intervaloch podľa daňového poriadku.

42. Sťažovateľ uviedol, že správca dane v daňovej kontrole a následnom vyrubovacom konaní ako aj žalovaný v odvolacom konaní postupovali v súlade s ustanoveniami daňového poriadku. Na vyslovenie záveru mali dostatok dôkazov, ktoré boli získané a hodnotené v súlade s ust. § 24 ako aj v súlade so základnými zásadami správy daní uvedených v ust. § 3 daňového poriadku. Zrušené rozhodnutia žalovaného a aj správcu dane sú preskúmateľné, sú zrozumiteľné, dostačujúce a riadne odôvodnené s vyhodnotenými všetkými skutkovými zisteniami a okolnosťami týkajúcich sa sporných obchodných transakcií.

43. Sťažovateľ pre úplnosť uviedol, že zrušené rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, bolo preskúmané Ministerstvom financií SR, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na zrušenie alebo zmenu rozhodnutia žalovaného podľa § 77 ods. 3 daňového poriadku. Oznámenia Ministerstva financií SR, ktorými boli potvrdené rozhodnutia žalovaného, boli Krajskému súdu v Bratislave odstúpené na základe listu zo dňa 20.02.2017, pričom súd sa vo vydanom rozsudku s týmito oznámeniami vôbec nevysporiadal.

44. Na základe uvedených skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 1S/268/2016-267 zo dňa 29. júna 2017 zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie

konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania zo svojho.

III.

Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti

45. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd riadne zistil skutkový stav veci, na základe vykonaných dôkazov dospel k správne právnemu záveru a svoje rozhodnutie riadne a dôsledne odôvodnil. Žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadnu takú skutočnosť, ktorú by neuviedol v konaní pred krajským súdom, resp. v administratívnom konaní, pričom iba opakovane a účelovo vytrháva skutočnosti z kontextu a prispôsobuje si ich svojej schéme, nezákonnej argumentácii a postupu v daňovom konaní.

46. S poukazom na uvedené sa žalobca stotožnil so závermi krajského súdu vyslovenými v kasačnou sťažnosťou napadnutom rozsudku a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol a zároveň priznal žalobcovi náhradu trov prvostupňového aj druhostupňového konania.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

47. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas /§ 443 ods. 2 písm. a) SSP/, s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP).

48. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 23. januára 2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

49. Podľa § 191 ods. 1 písm. c), d), e) a g) SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, g) ak došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej

50. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou sťažnosťou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

51. Podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

52. Podľa § 453 ods. 1 SSP kasačný súd je viazaný rozsahom kasačnej sťažnosti; to neplatí, ak od rozhodnutia o napadnutom výroku závisí výrok, ktorý kasačnou sťažnosťou nebol dotknutý.

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

54. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je

dôvodná.

55. Úlohou správneho súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie ktorých možno vyrubiť žalobcovi rozdiel na DPH za posudzované zdaňovacie obdobie.

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

57. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) veta pred bodkočiarkou zákona o DPH dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

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

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

60. 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 6. 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.

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

62. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

63. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

64. Podľa § 3 ods. 5 daňového poriadku správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

65. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

66. Podľa § 3 ods. 7 daňového poriadku daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

67. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), b) a c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a

vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

68. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

69. Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

70. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

71. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

72. Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

73. Podľa § 74 ods. 2 veta prvá daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní.

74. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

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

76. Kasačný súd vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, a preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti uvádza nasledovné.

77. Dňa 11. apríla 2014 začal správca dane s výkonom daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2011 u žalobcu ako daňového subjektu, v ktorom si žalobca o. i. za zdaňovacie obdobie september 2011 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej výške

135.014,88 € z dodávateľských faktúr od tuzemských dodávateľov, a to od dodávateľa 1 č. 612134, 612135, 612138 a 612139 a od dodávateľa 2 č. 612122, 612133, 612136, 612140, 612141, 612143, 610178, 612145, 612146, 612147, 612148, 610179, 612149, 612150, 612152 a 612153 za nákup pohonných hmôt.

78. Správca dane vo vzťahu k vyššie uvedenému vykonal dokazovanie listinami predloženými žalobcom a Prezidiom Policajného zboru SR, dožiadaním Daňového úradu Bratislava, a vypočul svedkov H. X., E. F., a konateľa žalobcu.

79. Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím zo dňa 06. februára 2015, č. 9900430/5/287689/2015/Krin z dôvodu preverenia dodania tovaru do iného členského štátu, uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu a podmienok prepravy súvisiacej s dodaním tovaru. Správca dane listom z 10. augusta 2015 oznámil žalobcovi, že pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola DPH prerušená. Následne dňa 14. augusta 2015 bol žalobca oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní.

80. Správca dane o výsledku daňovej kontroly vypracoval dva protokoly a to, protokol č. 20845372/2015 zo dňa 10. septembra 2015, týkajúci sa zdaňovacích období január 2011 a júl 2011 a protokol č. 20845374/2015 zo dňa 10. septembra 2015, týkajúci sa zdaňovacích období február až jún 2011 a august až december 2011 (ďalej len „protokol“), ku ktorým žalobca doručil svoje vyjadrenie. Správca dane so žalobcom prerokoval dňa 14. júna 2016 pripomienky k protokolom, na čo žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie, v ktorom k zisteniam týkajúcich sa jeho dodávateľov uviedol, že postupoval v súlade so všeobecnými záväznými predpismi v oblasti daní a účtovníctva. Opätovne navrhoval vypočuť svedkov A. Y. F. a E. E. P. a výpoveď už vypočutých svedkov považoval za nedostačujúcu.

81. Správca dane vo veci rozhodol rozhodnutím č. 103407736/2016 zo dňa 27. júna 2016. V odôvodnení o. i. poukázal na to, že vo vzťahu k dodávateľovi 1 z dokladov zabezpečených v priebehu výkonu daňovej kontroly nie je možné zistiť, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi. Na dodávateľských faktúrach a ani na dodacích listoch nie je uvedené akým spôsobom bol tovar dodaný a akými motorovými vozidlami bol tovar prepravený.

82. Správca dane tiež uviedol, že Daňovým úradom Bratislava nebolo možné potvrdiť uskutočnenie zdanieľných obchodov dodávateľom 1, a že spoločnosť RICH RESTAURANT&CATERING, s. r. o. je nekontaktná. Rovnako vo vzťahu k dodávateľovi 2 správca dane uviedol, že zo zabezpečených dokladov v priebehu výkonu daňovej kontroly nie je možné zistiť, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi, na dodávateľských faktúrach a ani na dodacích listoch nie je uvedené akým spôsobom bol tovar dodaný, akými motorovými vozidlami bol tovar prepravený, a preto žalobcom nebolo preukázané, že k reálnemu dodaniu tovaru zo strany dodávateľa 2 skutočne došlo.

83. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 103947399/2016 zo dňa 20. septembra 2016 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil, pretože daňový subjekt nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole zistil a vo vyrubovacom konaní doplnil a vyhodnotil správca dane. Ministerstvo financií SR listom č. MF/008584/2017-77 zo dňa 02. februára 2017 označeným ako „Podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania - oznámenie“ oznámilo žalobcovi, že preskúmaním uvedeného rozhodnutia žalovaného dospelo k záveru, že nie je dôvod na zmenu alebo zrušenie uvedeného rozhodnutia.

84. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku

rozsudku.

85. V predmetnej veci správca dane ako i žalovaný svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2011 odôvodnili tým, že žalobca nesplnil podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keď nepreukázal reálne dodanie tovaru od dodávateľov POLARON, s. r. o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r. o. Spornou otázkou v danom prípade zostalo, či skutkový stav veci zistený daňovými orgánmi v rámci správneho konania, bol zistený dostatočne a úplne. Následne, či na základe takto zisteného stavu veci, rozhodnutia žalovaného ako aj správcu dane boli vydané zákonne.

86. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že žalobca v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru správcovi dane predložil viacero listinných dôkazov, a to kúpnu zmluvu a nájomnú zmluvu uzatvorenú s dodávateľom 1 a rámcovú kúpnu zmluvu uzatvorenú s dodávateľom 2, faktúry, príjemky, dodacie listy, evidenciu príjmu a výdaja tovaru. Z výpovedí bývalých konateľov dodávateľov 1 a 2 vyplynulo vystavenie faktúr ako i dodanie fakturovaného tovaru pre žalobcu, keď obaja potvrdili, že predmetné faktúry vyhotovili, deklarované obchody sa uskutočnili, keď objednávky tovaru žalobca realizoval telefonicky, resp. ich dodávateľské spoločnosti prijímali od zamestnancov žalobcu, prepravu tovaru zabezpečovali dodávatelia na svoj účet a táto bola zahrnutá v cene tovaru s tým, že za dodávateľov sa zúčastňovali odovzdania tovaru konatelia oboch spoločností.

87. Avšak žalovaný vo vzťahu k preukázaniu dodania tovaru žalobcovi dodávateľmi vyššie uvedené zistenia nepovažoval za postačujúce z dôvodu, že nebola preukázaná preprava pohonných látok ani ich pôvod, a teda žalobca v tomto smere neunesol dôkazné bremeno. Žalovaný tak nadobudol dôvodné pochybnosti, či tovar fakturovaný dodávateľmi bol žalobcovi reálne dodaný, keďže dodanie tovaru uvedenými dodávateľmi žalobcovi nebolo možné zistiť.

88. Žalobca v danom prípade nezostal pasívny a za účelom preukázania ďalších skutočností, ktoré by prispeli k objasneniu skutkového stavu veci, navrhol správcovi dane vypočuť ďalších svedkov, ktorí mali byť prítomní pri dodávke tovaru, a teda mohli potvrdiť, to či sa dodávka tovarov uskutočnila tak, ako to vo svojich výpovediach uviedol žalobca i bývalí konatelia dodávateľov. Avšak správca dane nepristúpil k výsluchu týchto navrhovaných svedkov. Je preto potrebné prisvedčiť správnosti záverov krajského súdu, že správca dane na jednej strane vyslovil svoje pochybnosti o reálnosti uskutočnenia zdanieľných obchodov žalobcu s dodávateľmi, z čoho vyvodil i záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom, avšak na strane druhej nevyhovel návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania práve ohľadom skutočností, ktoré by mohli tieto pochybnosti rozptýliť. Uvedený postup správcu dane je tak potrebné vyhodnotiť ako odporujúci účelu daňovej kontroly, ktorým je v danom prípade preverenie uskutočnenia reálnosti jednotlivých zdanieľných plnení na účely odpočtu DPH.

89. Vo vzťahu k pochybnostiam správcu dane ohľadne prepravy tovaru dodávateľmi žalobcu, je potrebné uviesť, že z výpovedí bývalých konateľov dodávateľských spoločností vyplynulo vystavenie faktúr ako i dodanie fakturovaného tovaru, t. j. pohonných hmôt pre žalobcu, pričom prepravu tovaru zabezpečovali dodávatelia na svoj účet a táto bola zahrnutá v cene tovaru s tým, že za dodávateľov sa zúčastňovali odovzdania tovaru konatelia oboch spoločností.

90. Podľa názoru kasačného súdu zo svedeckých výpovedí, ako ani z ďalších dôkazov zaobstaraných správcom dane nebolo možné spoľahlivo a bez akýchkoľvek pochybností prijať záver, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru od uvedených dodávateľov. K argumentácii, že konatelia dodávateľov nepredložili žiadne relevantné dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru, je potrebné uviesť aj to, že uvedení svedkovia toho času už neboli konateľmi, a preto logicky tieto dôkazy správcovi dane ani nemohli predložiť. Napriek tomu, však menovaní svedkovia vo svojich výpovediach popísali spôsob a okolnosti dodania tovaru, keď uviedli, že pri preberaní tovaru bol prítomný skladník žalobcu, resp. iný zamestnanec, ktorých vypočutie správca dane nevykonával.

91. V súvislosti s konštatovaním, že žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru v zmysle faktúr je potrebné poznamenať i to, že žalobca dokladmi, týkajúcimi sa kontrolovaných

zdaniteľných plnení nedisponoval z dôvodu ich zaistenia policajnými orgánmi. Pokiaľ mal teda správca dane dôvodné pochybnosti o uskutočnení žalobcom deklarovaných plnení, resp. nepovažoval doklady, poskytnuté mu policajnými orgánmi za postačujúce, bolo jeho povinnosťou pristúpiť k ďalšiemu dokazovaniu. Za takejto dôkaznej situácie, t. j. keď správca dane vyslovil pochybnosti o dodaní tovaru žalobcovi bez toho, aby vykonal ďalšie dokazovanie, nemožno prijať ani záver o nesplnení podmienok na odpočítanie dane v zmysle ustanovení zákona o DPH.

92. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu kasačný súd uvádza, že má za to, že dôkazné bremeno, ktoré znáša daňový subjekt je limitované ustanovením § 24 ods. 1 až 3 daňového poriadku, ktoré však v záujme zachovania ústavne konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Uvedené je podporené aj ustálenou judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

93. „Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Uvedený výklad zásady neutrality DPH vyplýva z judikatúry Európskeho súdneho dvora, napr. rozsudky ESD v spojených veciach Kittel (C-439/04) a obchodná spoločnosť Recolta Recycling (C-440/04) a v spojených veciach Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03), Bond House Systems (C-484/03)“ (viď rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf /67/2015).

94. Zistenia správcu dane o nekontaktnosti spoločnosti RICHI RESTAURANTS & CATERING, s. r. o., ktorá bola v čase daňovej kontroly právnym nástupcom dodávateľa 1 ako aj nekontaktnosti dodávateľa 2 bez ďalšieho neodôvodňujú záver o nepreukázaní dodania tovaru žalobcovi, keďže z uvedených zistení nevyplynula nekontaktnosť dodávateľských spoločností v kontrolovanom zdaňovacom období.

95. Kasačný súd uvádza, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Kasačný súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu.

96. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd

poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v náleze sp. zn. I. ÚS 241/07, keď uviedol, že ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Taktiež je potrebné uviesť, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ustanovení § 24 ods. 1 daňového poriadku.

97. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že v rámci daňovej kontroly správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti dane z pridanej hodnoty, pretože obchodné transakcie, ktoré sú predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly, neboli bežnými obchodnými transakciami, ale len deklarované s cieľom získať daňovú výhodu - vrátenie DPH na vstupe z faktúr znejúcich na nekontaktných dodávateľov. Podľa kasačného súdu je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/112/ES. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11).

98. Právo na odpočítanie dane tak možno zdanieľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11, bod 40).

99. V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že je na správcovi dane, aby zistoval, či sa dodávateľia žalobcu dopustili podvodného konania, alebo nie. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že ide o podvodné konanie, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom priadku overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu prípadne podvodnému konaniu u dodávateľa žalobcu, prípadne aj u žalobcu samotného, rovnako či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť, prípadne aj, že sa podvodného konania zúčastnil. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011, v ktorom najvyšší súd prijal záver, že skutočnosť, či daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane.

100. Podľa názoru kasačného súdu z rozsahu dokazovania vykonaného správcom dane nemožno spoľahlivo vyvodiť záver, že žalobca v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovaných plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno pokiaľ sa týka okolností majúcich svoj pôvod na strane dodávateľských spoločností. Žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti predložil správcovi dane kúpnu zmluvu, nájomnú zmluvu, rámcovú kúpnu zmluvu, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, príjemky saldokonto záväzkov voči dodávateľovi, evidenciu príjmu a výdaja tovaru. Výpovedami bývalých konateľov jeho dodávateľov bolo potvrdené uskutočnenie deklarovaných obchodov a rovnako bol popísaný i spôsob objednávaní a prepravy tovaru, ktorá bola vo vzťahu k dodávateľom 1 a 2 vykonávaná ich dodávateľmi. Podľa názoru kasačného súdu, ak teda žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia, čo v prípade žalobcu nebolo spochybnené, a vyššie uvedenými účtovnými dokladmi vyčerpal vlastné dôkazné bremeno a správca dane pričítal žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, prepravy a dodania tovaru dodávateľmi 1 a 2, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Za tejto dôkaznej situácie je potrebné konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcom dane ohľadom ním vznesených pochybností.

101. Zhodujúc sa s názorom krajského súdu je potrebné správcovi dane vytknúť viacero nedôsledností

pri objasňovaní skutkového stavu, keď nepristúpil k opätovnému výsluchu bývalého konateľa dodávateľa 1, rovnako odmietol vypočuť i bývalých zamestnancov tejto spoločnosti, tiež právneho zástupcu uvedenej spoločnosti, ktorý sa mal zúčastňovať pri obchodných rokovaní žalobcu a dodávateľa 1.

102. Pokiaľ sa týka dodávok tovaru od dodávateľa 2, správca dane nepreveril fyzický pohyb tovaru ako aj jeho evidenciu v skladovom systéme žalobcu. V tejto spojitosti nevypočul osobu zodpovednú za skladovú evidenciu, ktorá by poskytla informácie o skladovom systéme žalobcu.

103. Vo vzťahu k námietke žalovaného uvedenej v kasačnej sťažnosti, že nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nebola potvrdená ani pri preskúmaní rozhodnutia Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na zrušenie alebo zmenu rozhodnutia žalovaného podľa § 77 ods. 3 daňového poriadku, najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že táto skutočnosť nebola spôsobilá ovplyvniť výsledok súdneho konania a považoval ju za právne irelevantnú.

104. Kasačný súd sa s poukazom na vyššie uvedené závery s napadnutým rozsudkom krajského súdu stotožnil a kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

105. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP). Úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

106. Tento rozsudok kasačného súdu bol prijatý pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.