

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/1/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016202561
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1016202561.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: JOPI TRADE, spol. s r.o., so sídlom Vlčany 155, 925 84 Vlčany, IČO: 34 127 313, zastúpený Nagy & Partners, s.r.o., so sídlom Športová 470/11, 924 01 Galanta, IČO: 36 869 341, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103947208/2016 zo dňa 20.9.2016, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa-žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/270/2016 - 220 zo dňa 14.9.20147, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/270/2016 - 220 zo dňa 14. septembra 2017 zamieta. Sťažovateľ je povinný zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 6S/270/2016 - 220 zo dňa 14.9.2017 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a e/ SSP napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 103947208/2016 zo dňa 20.9.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol poukazom na § 167 ods. 1 SSP tak, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške, o ktorej rozhodne správny súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 103947208/2016 zo dňa 20.9.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu pre vybrané subjekty č. 103406677/2016 zo dňa 27.6.2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubený rozdiel dane z

pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 vo výške 5773 € s odôvodnením, že žalobca nespĺnil podmienky podľa § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH (ďalej len „zákon o DPH“), keď nepreukázal dodanie tovaru - pohonných látok deklarovaných dodávateľom POLARON, s.r.o. uvádzaným na preverovaných faktúrach (od 9.4.2014 právny nástupca RICHI RESTAURANT & CATERING s.r.o.) v zmysle špecifikovaných dodávateľských faktúr. Krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že správca dane na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin zo dňa 11.3.2014 vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2011 podľa zákona o DPH začatú ku dňu 11.4.2014. V oznámení o daňovej kontrole správca dane v zmysle § 46 ods. 1 Daňového poriadku vyzval žalobcu aby v lehote 8 dní predložil všetky doklady potrebné na vykonanie daňovej kontroly. Na pojednávaní konanom dňa 12.5.2014 žalobca oznámil správcovi dane, že dňa 15.4.2014 mu boli Prezidiom Policajného zboru Národnou kriminálnou agentúrou Národnou jednotkou finančnej polície zaistené všetky doklady a písomnosti za roky 2009 až do 15.4.2014 o čom boli spísané zápisnice, ktoré správcovi dane boli predložené. Správca dane podľa § 26 ods. 1 Daňového poriadku požiadal Prezídium policajného zboru o súčinnosť pri poskytovaní fotokópií dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly. Zo zabezpečených dokladov správca dane zistil, že žalobca si za zdaňovacie obdobie apríl 2011 uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr č. 612039 z 26.4.2011 od dodávateľa POLARON, s.r.o., so sídlom Svätého Cyrila a Metoda 15, Vrútky, IČO: 45433836 za dodanie pohonných hmôt v celkovej sume 34.638 €.

3. Poukázal na to, že v zmysle zmluvy o preprave vecí z 3.1.2011, uzatvorenej medzi odosielateľom POLARON, s.r.o. a dopravcom JOPI TRADE, spol. s r.o., predmetom ktorej je záväzok dopravcu prepraviť veci odosielateľovi podľa telefonической objednávky a odosielateľ zaplatí prepravné podľa vystavenej faktúry. V zmysle kúpnej zmluvy zo dňa 15.1.2011, uzatvorenej medzi predávajúcim POLARON, s.r.o. a kupujúcim JOPI TRADE, spol. s r.o., predmetom kúpy je dodanie objednaných množstiev minerálnych olejov, miesto a spôsob plnenia budú dohodnuté v príslušnej objednávke a ak nebude v budúcnosti dohodnuté inak, budú dodávky realizované podľa INCOTERMS 2000 na parite FCA a CPT podľa objednávok. Podľa bodu III. zmluvy, spôsob dodania bude dohodnutý v príslušnej objednávke. Dodávku minerálnych olejov zabezpečí predávajúci cisternovými vozidlami na účet predávajúceho. Zo zmluvy tiež vyplynulo, že predávajúci je povinný odovzdať príjemcovi pri každej dodávke dodací list a atest (ak o to kupujúci požiada). Ďalej uviedol, že v zmysle nájomnej zmluvy zo dňa 31.1.2011, uzatvorenej medzi prenajímateľom - JOPI TRADE, spol. s r.o. a nájomcom POLARON, s.r.o., prenajímateľ nájomcovi prenajal v areáli býv. PVOB Vlčany skladovací priestor - nádrž na ropné produkty. Nájomná zmluva bola uzavretá na dobu neurčitú od 1.2.2011. Správca dane dňa 2.2.2015 (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9900430/5/240650/2015/Krin z 2.2.2015) vypočul konateľa spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o., ktorý uviedol, že spoločnosť sa v rámci svojho podnikania a vyhľadávania nových obchodných partnerov kontaktovala na spoločnosť POLARON, s.r.o., za ktorú vystupoval konateľ J. Q., s ktorým bola uzatvorená kúpna zmluva zo dňa 15.1.2011. Spoločnosť JOPI TRADE, spol. s r.o. nakupovala pohonné hmoty, lebo pravdepodobne ponúkali výhodnejšie podmienky, napr. cenu, dodacie podmienky a pod.. Tovar bol ďalej predávaný tuzemským odberateľom, prepravu tovaru od spoločnosti POLARON, s.r.o. v prevažnej miere zabezpečoval dodávateľ.

4. Správca dane za účelom preverenia reálnosti dodania tovaru od dodávateľa POLARON, s.r.o., dožiadal miestne príslušného správcu dane daňového subjektu RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. (od 9.4.2014 právny nástupca spoločnosti POLARON, s.r.o.), ktorý v odpovedi z 1.12.2014 uviedol, že počas miestneho zisťovania dňa 5.11.2014 bolo zistené, že na adrese sídla uvedenej v Obchodnom registri, sa nenachádza označenie spoločnosti RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. a nenachádza sa tam ani poštová schránka, žiadosť o zapožičanie dokladov sa z adresy sídla tejto spoločnosti vrátila späť s poznámkou „adresát neznámy“. Spoločnosti RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. bola k 15.10.2014 zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Právnym nástupcom neboli predložené žiadne doklady dodávateľa pohonných látok POLARON, s.r.o., preto miestne príslušný správca nevedel potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi daňovými subjektmi POLARON s.r.o. a platiteľom JOPI TRADE, spol. s r.o..

5. Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím zo 6.2.2015 pod č. 9900430/5/287689/2015/Krin, doručeným žalobcovi dňa 9.2.2015, 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 10.8.2015, doručeným žalobcovi dňa 13.8.2015 oznámil, že dňa 7.8.2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia mesiacov január až december 2011 prerušená. Dňa 14.8.2015 bol žalobca oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20670104/2015 dňa 14.8.2015. O výsledku daňovej kontroly boli spísané dva protokoly:

- Protokol č. 20845372/2015 z 10.9.2015 za zdaňovacie obdobie január 2011 a júl 2011,
- Protokol č. 20845374/2015 z 10.9.2015 za zdaňovacie obdobie február 2011 až jún 2011 a august 2011 až december 2011. Po doručení protokolov o výsledku daňovej kontroly daňovému subjektu, sa žalobca vyjadril písomne, nesúhlasil so závermi správcu dane s tým, že dodanie tovaru bolo preukázané dokladmi aj vyjadreniami konateľa a navrhol výsluch svedkov bývalých konateľov J. Q. a U. F., Ing. T. X.-bývalého zamestnanca spoločnosti POLARON, s.r.o., JUDr. H. F.-právneho zástupcu spoločnosti POLARON, s.r.o., J. U. - bývalú zamestnankyňu daňového subjektu, ktorá môže poskytnúť informácie o dodaní tovaru. Správca dane vypočul svedka J. Q. - bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s.r.o., o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102527746/2016 dňa 10.2.2016. Dňa 17.5.2016 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami vykonaného dokazovania a žalobca požiadal o dopočutie svedkov Ing. T. X., JUDr. H. F. na dovysvetlenie obchodu medzi spoločnosťou JOPI TRADE, spol. s r.o. a spoločnosťou POLARON, s.r.o., o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103155420/2016.

6. Dňa 14.6.2016 správca dane so žalobcom prerokoval pripomienky a dôkazy predložené v písomnom vyjadrení k protokolu, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103336309/2016 zo dňa 14.6.2016 so záverom, že žalobca požiadal o lehotu 15 dní na predloženie vyjadrenia k pripomienkam uvedeným v predmetnej zápisnici, čo správca dane vyhodnotil tak, že v zmysle DP vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania predmetnej zápisnice.

7. Dňa 23.6.2016 žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 103336309/2016 zo 14.6.2016, v ktorom uviedol, že postupoval v súlade so všeobecnými záväznými predpismi v oblasti daní a účtovníctva, že rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/55/2014 nemožno aplikovať automaticky na ostatné prípady a opätovne navrhoval vypočítať svedkov Ing. T. X., JUDr. H. F. a opätovný výsluch J. Q.. Na základe takto zisteného skutkového stavu Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty rozhodnutím č. 103406677/2016 dňa 27.6.2016 podľa § 68 ods. 5 DP, vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 5.773 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011. V odvolacom konaní žalovaný ako odvolací orgán svojim rozhodnutím č. 103947208/2016 zo dňa 20.9.2016 rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil.

8. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že tak rozhodnutie správcu dane ako aj žalovaného považuje za nezákonné, pretože obe rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia vecí, sú nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu bolo nedostačujúce na riadne posúdenie vecí, skutkový stav, ktorý bol vzatý za základ rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi alebo nemá v nich oporu, a že v konaní pred správcom dane došlo k podstatnému porušeniu procesných predpisov, ktoré malo za následok vydanie nezákonných rozhodnutí. Vo vzťahu k záverom daňových orgánov týkajúcich sa nepreukázania reálneho dodaniu tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach spoločnosti POLARON, s.r.o. uvádzal, že žalobca nemôže niesť zodpovednosť za nesplnenie si povinnosti voči orgánom finančnej správy jeho dodávateľom. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa, znáša dôkazné bremeno ako aj dôkaznú núdzu správca dane. Mal za to, že žalobca nemá kontrolu nad nákupnými procesmi dodávateľa, nemôže preto preukazovať, akým spôsobom tovar nadobudol a ako ho prepravil, žalobca ako daňový subjekt preukázal skutočnosť prislúchajúce jeho dôkaznému bremenu, na rozdiel od Daňového úradu ako správcu dane, ktorý svoje dôkazné bremeno neuniesol, keď žiadnym relevantným dôkazom nepreukázal, že dodávateľ tovar nedodal, resp. ho nedodal žalobcovi. Prípadné podvodné konanie na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca nemôže mať za následok odopretie práva na

odpočítanie DPH žalobcovi, ak tento o tom nevedel alebo nemohol vedieť. Tiež namietal, že skutočnosti o ktoré žalovaný oprel svoje rozhodnutie, že spoločnosť POLARON, s.r.o., resp. jej právny nástupca (RICHI RESTAURANT & CATERING s.r.o.) nepredložila žiadne doklady a dôkazy preukazujúce dodanie pohonných látok, na adrese sídla sa nenachádza a nevykonáva tam žiadnu ekonomickú činnosť; že spoločnosť POLARON, s.r.o., resp. jej právny nástupca, v čase výkonu daňovej kontroly bola nekontaktná a miestne príslušný správca dane nevedel potvrdiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov medzi žalobcom a uvedeným dodávateľom; svedok J. Q. (konateľ dodávateľa v čase realizácie dodávok) uviedol, že spoločnosť vystavila predmetné faktúry a dodala daňovému subjektu pohonné látky, ale v rámci dokazovania vykonaného správcom dane neboli získané žiadne dôkazy a doklady, ktoré by jeho tvrdenia potvrdili. Takúto argumentáciu namietal, nakoľko J. Q. nemal prístup k účtovným dokladom spoločnosti POLARON, s.r.o. nakoľko v čase daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania už nebol konateľom spoločnosti, preto nemohol Daňovému úradu predložiť príslušné doklady. To, že správca dane nezískal žiadne dôkazy a doklady od dodávateľa, ktoré by potvrdzovali tvrdenia J. Q., nemôže byť na ťarchu žalobcu.

9. Tiež poukázal na to, že prepravu tovaru, v zmysle Kúpnej zmluvy zo dňa 15.1.2011 (medzi žalobcom a spoločnosťou POLARON, s.r.o.), ako aj informácií uvedených bývalým konateľom spoločnosti POLARON, s.r.o. zabezpečoval dodávateľ, preto nie je odôvodnené, aby žalobca mal k dispozícii akékoľvek doklady o preprave tovaru. Z výpovede bývalého konateľa spoločnosti vyplýva, že prepravu tovaru od dodávateľa spoločnosti POLARON, s.r.o. do skladu, ktorý mala spoločnosť POLARON, s.r.o. v nájme od žalobcu, zabezpečoval dodávateľ spoločnosti POLARON, s.r.o. od ktorého táto spoločnosť tovar nakúpila. Pri predaji tovaru žalobcovi sa predávaný tovar nachádzal v prenajatom sklade. Na základe uvedeného, preprava tovaru v prípade predaja tovaru žalobcovi nebola realizovaná, pretože tovar sa nachádzal priamo v prenajatom sklade, kam si ho žalobca prišiel prevziať. Žalobca postupoval v súlade s Daňovým poriadkom, keď k predmetným dodávkam tovaru od spoločnosti POLARON, s.r.o. zaevidoval dodávateľskú faktúru, potvrdenia o úhrade, dodací list a doklady skladovej evidencie. Nákupy uskutočnené žalobcom, vrátane obstarania pohonných látok, od spoločnosti POLARON, s.r.o. zodpovedali množstvám pohonných látok, ktoré ďalej dodával na výstupe svojim odberateľom. Skladové evidencie a vyššie uvedené doklady preukázali nadobudnutie tovaru a boli počas daňovej kontroly nepretržite Daňovému úradu k dispozícii.

Aj svedok J. Q. (konateľ dodávateľa) potvrdil:

- že spoločnosť POLARON, s.r.o. vyhotovila predmetné faktúry,
- že predmetné obchody deklarované na faktúrach sa uskutočnili (objednávky sa prijímali telefonicky, resp. osobne od zamestnancov žalobcu),
- že prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ na svoj účet a bola zahrnutá do ceny tovaru,
- že odovzdávania tovaru sa zúčastňovali konatelia oboch spoločností.

10. Žalobca počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania predkladal dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhol výsluch svedkov (osoby zodpovednej za skladovú evidenciu). Daňový úrad všetky predložené dôkazy označil za nedostatočné, pričom vlastné dokazovanie nevedel dôsledne, nevykonal navrhované výsluchy svedkov, neprihliadol na všetky skutočnosti, ktoré počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vyšli najavo.

11. Žalobca počas daňovej kontroly navrhol vo vyjadrení k Protokolu (bod 88) preverenie uskutočnenia dodaní realizovaných žalobcom u jeho tuzemských odberateľov, keďže žalobca dodaný tovar ďalej predával; navrhol preverenie fyzického pohybu tovaru (prijatie, naskladnenie, vykládka, dodanie) a jeho evidenciu v skladovom systéme žalobcu; navrhol výsluch osoby zodpovednej za skladovú evidenciu. Uskutočnenie dodaní realizovaných žalobcom u jeho tuzemských odberateľov Daňový úrad nepreveroval, čo odôvodnil tým, že obchodovanie žalobcom s predmetným tovarom nespochybňuje. Žalobca predložil všetky účtovné doklady, ktoré mohol mať reálne k dispozícii a to Kúpnu zmluvu z 15.1.2011, Nájomnú zmluvu z 31.1.2011, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy (žalobca ako odberateľ potvrdil prevzatie tovaru), saldokonto záväzkov voči dodávateľovi, evidenciu príjmu a výdaja tovaru, pričom bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti potvrdil realizáciu predmetných obchodov, popísal spôsob objednávania a prepravy tovaru, navrhol ďalšie úkony pre zaobstaranie dôkazov, ktorých

vykonanie je v právomoci Daňového úradu.

12. Napriek uvedenému žalovaný na str. 12 rozhodnutia, druhý odsek tvrdí, že „Dodávateľom POLARON, s.r.o. ani samotným daňovým subjektom neboli predložené žiadne doklady, ktoré by preukázali, že skutočnosti uvádzané na faktúrach sú odrazom reálneho plnenia a ktoré by preukázali vznik daňovej povinnosti“. Žalobca namieta, že do dôkazného bremena žalobcu nepatria skutočnosti, ktoré ako daňový subjekt nemôže ovplyvniť. Žalobca nemá kontrolu nad nákupnými procesmi dodávateľa, nemôže preto preukazovať, akým spôsobom tovar nadobudol a ako ho prepravil.

13. Vo veci dodávok od spoločnosti POLARON, s.r.o. žalobca navrhoval vypočutie ďalších svedkov, ktorí sa zúčastňovali rokovaní pri uzatváraní obchodov a to Ing. T. X., JUDr. H. F., čo Daňový úrad odmietol napriek tomu, že svedeckú výpoveď J. Q. považoval za nedostačujúcu. Tento postup žalobca namieta vo vyjadrení k Zápisnici, odmietnutie výsluchu navrhnutých svedkov bolo nedôvodné, v rozpore s § 24 ods. 4 DP.

14. Daňový úrad vyslovil pochybnosť o spôsobe nadobudnutia tovaru a má podozrenie, že došlo k podvodnému konaniu na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca (str. 12 a 13 rozhodnutia), avšak neuviedol žiadne konkrétne objektívne skutočnosti, ktoré by Daňový úrad zistil a 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.

15. Prípadné podvodné konanie na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca nemôže mať za následok odopretie práva na odpočítanie DPH žalobcu, ak tento o tom nevedel alebo nemohol vedieť.

16. Namieta tiež, že v čase realizácie obchodov dodávateľ tovaru nebol nekontaktný (inak by sa predmetné obchody nemohli realizovať) a skutočnosť, že dodávateľ v súčasnosti so správcom dane nespokupracuje, nie je možné pripísať na zodpovednosť žalobcovi, pretože na uvedené skutočnosti nemá objektívne žiaden vplyv. Daňový úrad žiadnym spôsobom nepreukázal, že dodávateľ POLARON, s.r.o. bol v čase dodania tovaru nekontaktný.

17. Daňový úrad sa tiež nevysporiadal jednotlivými skutočnosťami uvedenými vo vyjadrení žalobcu k zápisnici o ústnom pojednávaní zo 14.6.2016, ktoré podal dňa 23.6.2016, ale len stroho konštatoval, že z predložených dôkazov nevyplývajú žiadne nové skutočnosti, ktoré by zakladali dôvod meniť závery uvedené v rozhodnutí Daňového úradu. Žalobca namieta aj nezákonnosť vedenia daňovej kontroly, z dôvodu toho, že nebola dodržaná lehota na vykonanie daňovej kontroly, keďže prerušenie daňovej kontroly vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu bolo nezákonné.

18. Krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku poukázal na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (rozsudok vo veci C-80/11 z 21.6.2012 - Mahagénen a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 zo 6.12.2012 - Bonik, rozsudok C-18/13 z 13.2.2014 - Maks Pen). V nadväznosti na to konštatoval a vyhodnotil námietku žalobcu vo veci dodania tovaru spoločnosťou POLARON, s.r.o. (nákup tovaru - pohonných látok od tuzemského dodávateľa uvedený na faktúre č. 612039 z 26.4.2011 vystavenou spoločnosťou POLARON, s.r.o., ako dôvodnú. Po preskúmaní rozhodnutia žalovaného v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, dospel Krajský súd v Bratislave k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov sú v namietanom rozsahu nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a skutkový stav bol zistený nedostatočne na riadne posúdenie veci. Úlohou súdu bolo posúdenie otázky, či z preskúmaného rozhodnutia a z jeho podkladov plynie konzistentný záver, že dodanie tovaru spoločnosťou POLARON, s.r.o. pre žalobcu ako aj pôvod tohto tovaru, bolo vykonané v súlade so zákonom o DPH.

19. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov, nakoľko v odôvodnení rozhodnutia nie je náležite vecne opísaný celý skutok (pôvod tovaru vo vzťahu k možnému obchodnému reťazcu), ktorý bol dôvodom pre vydanie rozhodnutia s uvedením

dôkazov a ich hodnotením, ktoré boli podkladom pre vydanie rozhodnutia. Súd mal ďalej zato, že správca dane nedostatočne zistil skutkový stav vo vzťahu k ďalším dodávateľom tovaru pre spoločnosť POLARON, s.r.o. tak, aby bolo možné objasniť, či išlo o obchodný reťazec alebo nie (správca dane vôbec neskúmal faktické dodanie tovaru pre POLARON, s.r.o. od dodávateľov CHEMATRADING alebo CHEMAHOLDING z Bratislavy a uspokojil sa v tejto časti len s výpoveďou svedka J. Q. - konateľ POLARON, s.r.o. od 23.3.2010 do 9.3.2012), či niekto z dodávateľov sa mohol dopustiť nezákonnosti a či žalobca ako dotknutá osoba vedel, mal vedieť alebo mohol vedieť, že predmetné plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu dodávateľa alebo jeho predchádzajúceho dodávateľa, v rámci obchodného reťazca; ak išlo o obchodný reťazec, čo je úlohou správcu dane zistiť.

20. V súvislosti s objasnením celého obchodu, poukázal na skutočnosť, že správca dane sa vôbec nevenoval a nevysporiadal s rámcovou kúpnu zmluvou z 3.1.2011 špecifikovanou v bode 26. tohto rozsudku, zmluvou o preprave vecí z 3.1.2011 špecifikovanou v bode 27. tohto rozsudku, kúpnu zmluvou z 15.1.2011 špecifikovanou v bode 28. tohto rozsudku, nájomnou zmluvou z 31.1.2011 špecifikovanou v bode 29. tohto rozsudku, ktoré s poukazom na ich obsah môžu mať priamy súvis a dopad na objasnenie skutkových okolností. Uviedol, že medzi žalobcom a žalovaným nebolo sporné, že žalobca pri prehliadke kancelárskych priestorov odovzdal NAKA všetky účtovné, daňové a iné doklady. Preto ak mal správca dane pochybnosť o reálnom uskutočnení obchodu a preprave tovaru, bolo k rozhodnutiu správcu dane potrebné zabezpečiť aj iné dôkazy, čo síce správca dane vykonal, avšak pre závery uvedené v predmetných rozhodnutiach, neboli podľa názoru súdu dostatočné, nepochybne preukazujúce tvrdenia žalovaného. A ako dôkaz možno v zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 zákona o správe daní v znení neskorších predpisov použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecnými právnymi predpismi.

21. Námietku žalobcu vo veci nesprávneho procesného postupu Daňového úradu, že rozhodnutie DÚ vychádzalo z dôkazných prostriedkov, získaných nezákonne vedenou daňovou kontrolou, rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly zo 6.2.2015 bolo nedôvodné, keďže žiadne informácie z medzinárodnej výmeny informácií správca dane nepotreboval, predmetom kontroly nebola faktúra za dodanie tovaru do iných členských štátov, ale tuzemská transakcia, lehota na vykonanie daňovej kontroly nebola dodržaná, prerušenie daňovej kontroly vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu bolo nezákonné), súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

22. Poukázal na to, že v preskúmvanej veci bola dôležitá skutočnosť, že daňová kontrola sa týkala celého zdaňovacieho obdobia január až december 2011 a začala dňa 11.4.2014, oznámením o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin z 11.3.2014, ako jeden celok (neboli za jednotlivé obdobia vykonané samostatné daňové kontroly, ktoré by začali samostatnými oznámeniami), preto i procesný postup správcu dane bol podmienený touto skutočnosťou. Z dôvodu žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií, správca dane vydal, v súlade s § 61 ods. 1 a § 46 ods. 10 DP, rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 9900430/5/287689/2015/Krin zo 6.2.2015 ako celku, v súvislosti s vykonávanou daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie január až december 2011, ktoré bolo žalobcovi doručené dňa 9.2.2015. Po doručení odpovedí k žiadostiam o medzinárodnú výmenu informácií, pominuli dôvody, pre ktoré sa konanie prerušilo a Daňový úrad dňa 7.8.2015 pokračoval v konaní ako celku a vydal v jeden deň dva protokoly z daňovej kontroly č. 20845372/2015 z 10.9.2015 za zdaňovacie obdobie január 2011 a júl 2011, v ktorom neboli zistené rozdiely; a č. 20845374/2015 z 10.9.2015 za zdaňovacie obdobie február 2011 až jún 2011 a august 2011 až december 2011, v ktorom boli zistené rozdiely. Daňový poriadok explicitne neupravuje vyhotovenie samostatného protokolu za každé zdaňovacie obdobie v prípade kontroly viacerých období jedným oznámením, upravuje len rozlíšenie protokolu z daňovej kontroly v prípade zistených rozdielov a prípade, keď rozdiely zistené neboli. Podľa názoru súdu, správca dane mal podľa citovaných ustanovení § 46 ods. 10 a § 61 ods. 1 DP oprávnenie na prerušenie daňovej kontroly, pričom v oznámení o prerušení daňovej kontroly jasne a zrozumiteľne uviedol vecný dôvod prerušenia daňovej kontroly (žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií z dôvodu preverenia dodania tovaru do iných členských štátov za zdaňovacie obdobia január až december 2011). Ak sa žalobca s rozhodnutím o prerušení konania nestotožnil, mohol sa domáhať súdneho prieskumu

rozhodnutia o prerušení daňovej kontroly, keďže takéto rozhodnutie môže byť spôsobilé obmedziť právo podnikateľ podľa čl. 35 Ústavy SR ako aj právo na prerokovanie vecí bez zbytočných prieťahov pred orgánmi daňovej správy zaručených v čl. 48 ods. 2 Ústavy SR (rozsudok rozšíreného senátu Najvyššieho správneho súdu č.j. 9Afs 13/2008 z 24.11.2009), čo však žalobca neurobil. Za daných skutkových okolností Krajský súd v Bratislave zastal názor, že posúdenie zákonnosti rozhodnutia správcu dane o prerušení daňovej kontroly by mohol správny súd v konaní o preskúmanie daňového rozhodnutia správneho orgánu preskúmať len vtedy, ak by proti rozhodnutiu správcu dane o prerušení daňovej kontroly nebola žaloba prípustná, čo nie je tento prípad (takýto názor vyslovil NS SR vo vyjadrení k ústavnej sťažnosti vo veci I. ÚS 492/2012). Napriek uvedenému, správny súd z opatrnosti, s poukazom na priebeh daňovej kontroly vyslovil názor, že táto námietka je účelová, keďže daňová kontrola začala jedným protokolom a týkala sa zdaňovacieho obdobia január až december 2011. Takže aj keď za zdaňovacie obdobie apríl 2011 nebola potrebná informácia titulom medzinárodnej výmeny informácií z dôvodu preverenia dodania tovaru do iných členských štátov, žalobca daňovému orgánu predkladal doklady za celé kontrolované zdaňovacie obdobie január až december 2011, ktoré bolo ukončené vydaním dvoch protokolov. Následne prebehlo vyrubovacie konanie a jednotlivo na základe zistení za každý mesiac vydal daňový orgán rozhodnutie; takže nijakým spôsobom nemohol byť obmedzený žalobca na jeho podnikateľskej činnosti. V konečnom dôsledku žalobca na konkrétne faktické obmedzenie v námietke nepoukázal. Námietku žalobcu, že lehota na vykonanie daňovej kontroly s odkazom na prerušenie daňovej kontroly vo vzťahu ku kontrolovanému subjektu (začiatok daňovej kontroly 11.4.2014, koniec daňovej kontroly 22.9.2015, čo je jeden rok a viac ako päť mesiacov) nebola dodržaná, súd vyhodnotil ako nedôvodnú.

23. Z administratívneho spisu bolo nepochybné, že daňová kontrola začala dňa 11.4.2014 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin z 11.3.2014; daňová kontrola bola prerušená 9.2.2015 rozhodnutím o prerušení daňovej kontroly č. 9900430/5/287689/2015/Krin zo 6.2.2015 (žalobcovi doručené 9.2.2015); pokračovanie daňovej kontroly dňa 7.8.2015 oznámením č. 20641473/2015 z 10.8.2015; koniec daňovej kontroly dňa 22.9.2015 doručením protokolu o výsledku daňovej kontroly. Od začiatku daňovej kontroly po prerušenie daňovej kontroly uplynulo 9 mesiacov 29 dní, od pokračovania daňovej kontroly po koniec daňovej kontroly uplynul 1 mesiac 15 dní, spolu 11 mesiacov 14 dní. Z uvedeného vyplýva, že daňová kontrola bola vykonaná v zákonom stanovenom limite 12 mesiacov.

24. Aj ďalšiu námietku žalobcu vo veci nesprávneho procesného postupu Daňového úradu špecifikovanú v odseku 16. rozsudku, súd vyhodnotil ako nedôvodnú. Podľa názoru súdu z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 14.6.2016 bola záverečnou zápisnicou (§ 68 ods. 3 v spojení s § 19 zákona o správe daní), v rámci ktorej sa správca dane riadne vysporiadal so všetkými vecnými námietkami a dôkazmi predložených žalobcom a v závere zápisnice správca dane konštatoval, že v zmysle § 68 ods. 3 zákona o správe daní, vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania zápisnice, pričom žalobca ako daňový subjekt požiadal o lehotu 15 dní na predloženie vyjadrenia k pripomienkam daňového úradu uvedených v predmetnej zápisnici. Žalobca dňa 23.6.2016 predložil správcovi dane vyjadrenie z 22.6.2016 k zápisnici o ústnom pojednávaní zo 14.6.2016 a Daňový úrad vydal dňa 27.6.2016 prvostupňové rozhodnutie č.: 103408514/2016. V rozhodnutí sa správca dane venoval všetkým vecným námietkam podaných žalobcom, podrobne sa zaoberal obsahom zápisnice o ústnom pojednávaní zo 14.6.2016 (námietkami a dôkazmi) a keďže vyjadrenie žalobcu z 22.6.2016 k zápisnici o ústnom pojednávaní zo 14.6.2016 neobsahovalo žiadne nové skutočnosti a dôkazy, s ktorými by sa správca dane už nevysporiadal, a ktoré by zakladali zmenu záverov správcu dane do vydania rozhodnutia, Daňový úrad vydal v súlade s § 68 ods. 3 v spojení s § 19 zákona o správe daní rozhodnutie, ktoré má všetky zákonné náležitosti. Z uvedeného vyplýva, že v predmetnej námietke nedošlo k pochybeniu správneho orgánu, ktoré by mohlo mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

25. Pokiaľ ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného Ministerstvom financií SR podľa § 77 ods. 4 zákona o správe daní so záverom z 2.2.2017 pod č.: MF/008587/2017-77, že nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie podľa § 77 ods. 3 zákona o správe daní, Krajský súd v Bratislave konštatoval že

ide o výlučnú kompetenciu Ministerstva financií SR na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Rozhodnutie je po preskúmaní príslušným orgánom síce konečné, avšak je preskúmateľné súdom a nemá procesný ani hmotnoprávny vplyv na správne konanie pred súdom.

26. Proti tomuto právoplatnému rozsudku podal žalovaný z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Nesprávnosť právneho posúdenia spočíva, podľa sťažovateľa, v nesprávnom posúdení zisteného skutkového stavu Krajským súdom v Bratislave. Ako uvádzal správca dane a následne aj žalovaný v zrušenom rozhodnutí daňový subjekt - žalobca JOPI TRADE, spol. s r.o. si v zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom POLARON, s.r.o., ktorých predmetom malo byť dodanie pohonných látok. Ako dôkazy k tomuto dodaniu boli získané dodacie listy, príjemky na sklad, kúpna zmluva a nájomná zmluva. Uvedené doklady boli vyhodnotené jednotlivo a zároveň vo vzájomných skutočnostiach, pričom bolo zistené, že dodávateľská spoločnosť POLARON, s.r.o. mala skladovať pohonné látky v prenajatých skladoch priamo u žalobcu v jeho priestoroch a žalobca si mal len stáčať, resp. odoberať tieto pohonné látky priamo z týchto skladov. Z vyhodnotenej kúpnej zmluvy uzatvorenej žalobcom s dodávateľom POLARON, s.r.o., 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, inak chýbajúce údaje by mohli byť dôvodom na vrátenie faktúry. Takýmto dokladom bol stanovený aj dodací list, ktorý okrem iných náležitostí mal obsahovať aj vozidlo zabezpečujúce prepravu. 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 POLARON, s.r.o.. Zároveň, tieto doklady neobsahovali ani informáciu, či preprava, resp. náklady na prepravu sú súčasťou tejto fakturácie alebo nie.

27. Za účelom získania dôkazov o dodaní, o skladovaní a o preprave pohonných látok deklaroványm dodávateľom POLARON, s.r.o. správca dane zaslal dožiadanie zo dňa 8.10.2014, pričom toto bolo zaslané už na právneho nástupcu spoločnosti POLARON, s.r.o. a to na spoločnosť RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o., z dôvodu, že spoločnosť POLARON, s.r.o. bola dňa 9.4.2014 vymazaná, zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala uvedená spoločnosť RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o.. Z uvedených skutočností je zrejmé, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď právny nástupca by mal disponovať všetkými dokladmi zaniknutej spoločnosti POLARON, s.r.o.. Podľa zistení je však spoločnosť RICH 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 považuje záver súdu o tom, že zistenia spoločnosti RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o. ako právneho nástupcu v čase výkonu daňovej kontroly sú bez právnej relevancie, za nesprávne. Uvedené informácie majú právny význam a to najmä z toho dôvodu, že správca dane vykonával dokazovanie za účelom získania dôkazov, ktoré by potvrdili skutočnosti deklarované samotným žalobcom o dodaní pohonných látok dodávateľom POLARON, s.r.o., pričom je evidentné, že zánikom spoločnosti POLARON, s.r.o. bolo správcovi dane toto dokazovanie znemožnené. Ako žalovaný vo svojom zrušenom rozhodnutí uviedol a poukázal aj spoločnosť RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o. zanikla a od 25.9.2015 sa jej právnym nástupcom stala spoločnosť DEBET INVEST, s.r.o.. Spoločnosť DEBET INVEST, s.r.o. bola zrušená dňa 9.12.2015 a od 16.12.2015 sa jej právnym nástupcom stala spoločnosť RELCO s.r.o.. Týmito zmenami bolo znemožnené správcovi dane preveriť skutočnosti a získať dôkazy vo veci dodania pohonných látok dodávateľom POLARON s.r.o..

28. Ďalej bol za účelom získania dôkazov o dodaní a preprave pohonných látok dodávateľom POLARON, s.r.o. vypočutý J. Q. ako bývalý konateľ tejto spoločnosti a to aj s ohľadom na vyjadrenia samotného žalobcu, podľa ktorých mal predmetné obchody vykonávať a zmluvu uzatvárať J. Q.. Svedok J. Q. 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, ktorého

nevedel ani špecifikovať, pričom tento zabezpečoval aj prepravu, no ani táto nebola špecifikovaná. Svedok sa nezúčastnil ani nakladania tovaru u svojho dodávateľa a podľa jeho vyjadrenia mal byť účastný len pri vykladaní v priestoroch u žalobcu. Pohonné látky boli vždy za spoločnosť POLARON, s.r.o. 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 so spoločnosťou POLARON, s.r.o. a jej predmetom boli len ropné nádrže. Z uvedeného vyplýva, že priamo žalobca bol účastný na obchodoch a disponoval informáciami od koho spoločnosť POLARON, s.r.o. tovar preberá a akým spôsobom bol dopravený do skladových priestorov, ktoré boli rovnaké a súčasťou priestorov samotného žalobcu. Samotným svedkom J. Q. 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 Ing. X., resp. občas daňový poradca pán F.. Svedkom neboli predložené žiadne dôkazy o účasti týchto osôb na predmetných zdaniteľných obchodoch, a v prípade daňového poradcu pána F. bolo svedkom uvedené, že sa mal len občas zúčastniť obchodov. Aj v tomto ohľade postupoval správca dane v zmysle zákona, s čím sa stotožnil aj žalovaný, a neboli tieto osoby vypočítané, nakoľko jednak účasť týchto osôb na zdaniteľných obchodoch za spoločnosť POLARON, s.r.o. nebola preukázaná a zároveň nebola predložená žiadna bližšia špecifikácia týchto osôb. Rovnako tak aj v prípade navrhovaného vypočítania svedka J. U. zo zistení správcu dane resp. získaných dokladov nevyplýva, že táto bola účastná na zdaniteľných obchodoch.

29. 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 správcu 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. Tato skutočnosť je podporená aj samotnou kúpnu zmluvou uzatvorenou so spoločnosťou POLARON, s.r.o., podľa ktorej samotné doklady mali informácie o dopravných prostriedkoch obsahovať.

30. Všetky uvedené skutočnosti boli tak správcu dane aj žalovaným riadne uvedené v odôvodneniach zrušených rozhodnutí, odôvodnenie obsahovalo všetky skutočnosti zistené správcu dane a zároveň boli tieto skutočnosti aj vyhodnotené a v logických krokoch zhodnotené, zároveň boli v zrušených rozhodnutiach uvedené aj úvahy správcu dane s príslušnými hmotno-právnymi a procesnými predpismi, ktoré boli žalobcom porušené. Zrušené rozhodnutie žalovaného ako aj správcu dane teda jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania a zároveň pre vyslovenie právneho záveru mal správca dane ako aj žalovaný dostatok dôkazov. Teda sťažovateľ nesúhlasí so záverom súdu, že rozhodnutiam absentuje posúdenie merita veci podporené úvahami žalovaného, a že rozhodnutia sú predčasné, nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav.

31. Sťažovateľ uviedol, že správca dane v daňovej kontrole a následnom vyrubovacom konaní ako aj žalovaný v odvolacom konaní potupovali 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. Pre úplnosť dodal, že, že zrušené rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, bolo preskúmané Ministerstvom financií Slovenskej republiky, ktoré prijalo záver, že nie je dôvod na zrušenie alebo zmenu rozhodnutia žalovaného podľa §

77 ods. 3 Daňového poriadku. Oznámenia Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktorými boli potvrdené rozhodnutia žalovaného boli Krajskému súdu v Bratislave odstúpené na základe listu zo dňa 20.2.2017. Poukázal tiež na to, že krajský súd sa s týmto oznámením vysporiadal prvý krát v tomto rozsudku (podľa záveru súdu toto oznámenie nemá procesný ani hmotnoprávny vplyv na správne konanie pred súdom), pričom v predchádzajúcich rozsudkoch (č. k. 1S/268/2016 - 267, 1S/271/2016 - 268, 1S/269/2016 - 218, 1S/272/2016 - 223, 1S/270/2016 - 271, 1S/273/2016 - 256, 1S/274/2016 - 264, 6S/271/2016 - 330) sa s oznámeniami ministerstva financií o preskúmaní rozhodnutí mimo odvolacieho konania nevysporiadal. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/270/2016 - 220 IČS: 1016202561 zo dňa 14.9.2017 zrušil a vrátil vec súdu prvého stupňa na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania zo svojho.

32. 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 zdôvodnil. Žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadnu takú skutočnosť, ktorú by neuviedol v konaní pred krajským súdom, resp. v administratívnom konaní, pričom opakovane a účelovo vytrháva skutočnosti z kontextu a prispôsobuje ich svojej schéme nezákonnej argumentácii a postupu v daňovom konaní. V plnom rozsahu zotrval na podanej žalobe. Stotožnil sa so závermi krajského súdu vyslovenými kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku.

33. 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).

34. 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 27.9.2018 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

35. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného bol právoplatný rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/270/2016 - 220 zo dňa 14.9.2017, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a e/ SSP napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 103947208/2016 zo dňa 20.9.2016 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

36. Napadnutým rozhodnutím č. 103947208/2016 zo dňa 20.9.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 103406677/2016 zo dňa 27.6.2016, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 vo výške 5.773 €.

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

38. Zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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. 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 (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej

pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

39. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 a 5 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. 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. 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. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

40. Podľa § 46 ods. 5 Daňového poriadku, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámí správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

41. Podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

42. Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

43. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

44. 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.

45. Podľa § 49 ods. 2 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

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

47. Podľa § 46 ods. 9 Daňového poriadku, daňová kontrola je ukončená dňom

- a) doručenia protokolu podľa odseku 8,
- b) doručenia oznámenia o určovaní dane podľa pomôcok podľa § 48 ods. 2, alebo
- c) zániku nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného prepisu (ods. 9)

48. 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 mesiacov (ods. 10).

49. 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.

50. V predmetnej veci správca dane ako i žalovaný svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 vo výške 5.773 € odôvodnili tým, že žalobca nesplnil podmienky podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, keď nepreukázal reálne dodanie tovaru - nákup pohonných látok od dodávateľskej spoločnosti POLARON, s.r.o., (od 9.4.2014 právny nástupca RICH RESTAURANTS & CATERING, s.r.o.,) v zmysle dodávateľskej faktúry č. 1104037.

51. 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.

52. Keďže náležité zistenie skutkového stavu veci úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, kasačný súd považoval za potrebné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu veci zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver, t.j., že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru - pohonných hmôt v zmysle dodávateľských faktúr od spoločnosti POLARON, s.r.o..

53. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že žalobca v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru - pohonných hmôt v zmysle dodávateľskej faktúry od spoločnosti POLARON, s.r.o. správcovi dane predložil viacero listinných dôkazov: Kúpnu zmluvu z 15.1.2011 a Nájomnú zmluvu z 31.1.2011, Rámcovú kúpnu zmluvu zo dňa 3.1.2011, zmluvu o preprave vecí z 3.1.2011, faktúry, príjemky, dodacie listy, evidenciu príjmu a výdaja tovaru.

54. Z výpovedí bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti J. Q. (POLARON, s.r.o) pritom vyplynulo vystavenie dodávateľských faktúr ako i dodanie fakturovaného tovaru - pohonných hmôt pre žalobcu, keď potvrdil, že spoločnosť POLARON, s.r.o., 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 dodávateľa sa zúčastňoval odovzdania tovaru konateľ spoločnosti.

55. Žalovaný však zistenia vyplývajúce z uvedeného nepovažoval za postačujúce v smere preukázania dodania tovaru - pohonných látok žalobcovi dodávateľom uvedeným na faktúrach, t.j. POLARON, s.r.o argumentujúc tým, že nebola preukázaná preprava pohonných látok ani ich pôvod, a teda žalobca v tomto smere neunesol dôkazné bremeno. Žalovaný tak (ako to uviedol v odôvodnení svojho rozhodnutia) nadobudol dôvodné pochybnosti, či tovar - pohonné hmoty fakturovaný spoločnosťou POLARON, s.r.o bol žalobcovi reálne dodaný, keďže dodanie tovaru uvedeným dodávateľom žalobcovi nebolo možné zistiť.

56. Žalobca však aj napriek týmto pochybnostiam správcu dane 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 bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti POLARON, s.r.o.. Napriek tomuto návrhu žalobcu, ktorým sa mala objasniť otázka realizácie dodania tovaru a jeho prepravy však správca dane nepristúpil k výsluchu, k opätovnému výsluchu J. Q. (bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s.r.o.), a rovnako odmietol vypočuť i bývalých zamestnancov tejto spoločnosti Ing. T. X., tiež právneho zástupcu žalobcu JUDr. H. F., ktorý sa mal zúčastňovať pri obchodných rokovaniach žalobcu a dodávateľa POLARON s.r.o.. Je preto potrebné poukázať na to, že správca dane na jednej strane vyslovil svoje pochybnosti o reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov žalobcu so spoločnosťami POLARON, s.r.o z čoho vyvodil i záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom, avšak na strane druhej nevyhovел 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 zdaniteľných plnení na účely odpočtu DPH.

57. Pokiaľ sa týka pochybností správcu dane ohľadne prepravy tovaru dodávateľom žalobcu, je potrebné uviesť, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že pri predaji tovaru žalobcovi si prepravu tohto tovaru vo vzťahu k spoločnosti POLARON, s.r.o. zabezpečoval žalobca sám, nakoľko tovar sa nachádzal v jeho sklade, ktorý bol prenajatý spoločnosti POLARON, s.r.o. Tovar bol následne vyfakturovaný a ako doklad o množstve odobratých pohonných hmôt dostala spoločnosť POLARON, s.r.o. od žalobcu stáčajací lístok. Za žalobcu tovar od spoločnosti POLARON, s.r.o. prijímali jeho zamestnanci a skladníci.

58. V súvislosti s dodávateľom žalobcu POLARON, s.r.o. bolo potrebné vziať do úvahy svedeckú výpoveď J. Q., ktorý uviedol, že preprava tovaru od dodávateľa spoločnosti POLARON, s.r.o. do skladu, ktorý mala spoločnosť POLARON, s.r.o. prenajatý od žalobcu, bola zabezpečovaná dodávateľom spoločnosti POLARON, s.r.o. a preprava tovaru pri nákupe bola objednávaná spolu s tovarom od svojho dodávateľa.

59. Podľa názoru kasačného súdu zo svedeckej výpovede J. Q., rovnako ani z ďalších dôkazov obstaraných správcom dane nebolo možné spoľahlivo a bez akýchkoľvek pochybností prijať záver, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru - pohonných hmôt od spoločnosti POLARON, s.r.o.. K argumentácii daňových orgánov, že J. Q. nepredložil žiadne relevantné dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru, je potrebné uviesť aj to, že uvedený svedok toho času už nebol konateľom dodávateľskej spoločnosti a preto logicky tieto dôkazy správcovi dane ani nemohli predložiť. Napriek tomu, však svedok vo svojej výpovedi popísal spôsob a okolnosti dodania tovaru, keď uviedol, že pri preberaní tovaru bol prítomný skladník žalobcu, resp. iný zamestnanec, ktorých vypočutie správcu dane nevykonali.

60. V súvislosti s konštatovaním daňových orgánov, že žalobca nepredložil žiadne relevantné dôkazy

preukazujúce dodanie tovaru v zmysle dodávateľských 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 deklarovanych 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.

61. Rovnako ani zistenia správcu dane o nekontaktnosti spoločnosti RICHİ RESTAURANTS & CATERING s.r.o., ktorá je od 9.4.2014 právnym nástupcom spoločnosti POLARON, s.r.o. bez ďalšieho neodôvodňujú záver o nepreukázaní dodania tovaru žalobcovi, keďže z uvedených zistení nevyplývala nekontaktnosť dodávateľskej spoločnosti v kontrolovanom zdaňovacom období.

62. Najvyšší súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, 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 deklarovany 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. Najvyšší 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 vyjadri pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. 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. 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, vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Kasačný súd je názoru, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa vzťahuje výlučne k preukázaniu skutočností viažucich sa k jeho daňovej povinnosti, a navyše iba ku skutočnostiam ním tvrdených. Správca dane preto nemôže vyzývať daňový subjekt k preukazovaniu skutočností, ktoré nevyplývajú z daňového priznania a ním podaných vysvetlení. Obdobne nie je možné od daňového subjektu požadovať preukazovanie skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného subjektu. Tiež 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.

63. „Vnútroštátnu právnú 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 zabezpečením 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)“ (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/67/2015).

64. Podľa názoru kasačného súdu z rozsahu dokazovania vykonaného správcom dane nemožno spoľahlivo vyvodiť záver, že žalobca v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovanych plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno pokiaľ sa týka okolností majúcich svoj pôvod na strane dodávateľskej spoločnosti. Žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti predložil správcovi dane Kúpnu zmluvu z 3.1.2011, Nájomnú zmluvu z 31.1.2011, Rámcovú kúpnu zmluvu z 25.2.2011, zmluvu o preprave vecí z 3.1.2011, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, príjemky saldokonto záväzkov voči dodávateľovi, evidenciu príjmu a výdaja tovaru. Výpoveďou bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti bolo navyše potvrdené uskutočnenie deklarovanych obchodov a rovnako bol popísaný i spôsob objednávanía a prepravy tovaru. Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynulo, že preprava tovaru bola vo vzťahu k spoločnosti POLARON, s.r.o. vykonávaná jeho dodávateľom. Podľa názoru kasačného súdu, ak teda žalobca disponoval existenciou materiálneho plnenia (čo v prípade žalobcu nebolo spochybnené) a vyššie uvedenými účtovnými dokladmi, vyčerpал vlastné dôkazné bremeno a správca dane pričítal žalobcovi, ako daňovému subjektu, existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností (preprava/dodanie tovaru spoločnosti POLARON, s.r.o.), ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Za tejto dôkaznej situácie je potrebné konštatovať neunesenie dôkazného bremena správcom dane ohľadom ním vznesených pochybností. Je preto potrebné správcovi dane vytknúť viacero nedôsledností pri objasňovaní skutkového stavu, keď nepristúpil k opätovnému výsluchu bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s.r.o., rovnako odmietol vypočúť i bývalých zamestnancov tejto spoločnosti, tiež právneho zástupcu uvedenej spoločnosti, ktorý sa mal zúčastňovať pri obchodných rokovaníach žalobcu a dodávateľa POLARON, s.r.o.. Správca dane rovnako nevenoval žiadnu pozornosť prevereniu uskutočnenia dodaní realizovaných pre POLARON, s.r.o. od dodávateľov CHEMATRADING alebo CHEMAHOLDING.

65. Kasačný súd tiež pripomína, 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).

66. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej 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).

67. V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávatelia 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 správu 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 30.6.2011, 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.

68. Vo vzťahu k námietke žalovaného uvedenej v kasačnej sťažnosti, že nezákonnosť napadnutého rozhodnutia nebola potvrdená a 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 k uvedenej námietke udáva, že táto skutočnosť nemá vplyv na výsledok súdneho konania a je zo strany najvyššieho súdu považovaná za právne irelevantnú. V konečnom dôsledku s uvedenou námietkou sa riadne vysporiadal aj krajský súd vo svojom odôvodnení rozhodnutia.

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

70. 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 právo na náhradu trov kasačného konania (§ 167 ods. 1 SSP). O výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

71. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednohlasne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.