

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/42/2018
Identifikačné číslo spisu: 6017200717
Dátum vydania rozhodnutia: 02.06.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6017200717.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: Tuber, s.r.o., so sídlom Šurice 261, IČO: 44 852 037, právne zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát so sídlom Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102065429/2017 zo dňa 29. septembra 2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/161/2017-87 zo dňa 24. mája 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/161/2017-87 zo dňa 24. mája 2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k.24S/161/2017-87 zo dňa 24. mája 2018 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a f) zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného - Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 102065429/2017 zo dňa 29.09.2017 a rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 101489380/2017 zo dňa 06.07.2017 a vec vrátil Daňovému úradu Banská Bystrica na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p tak, že žalobcovi priznal náhradu trov konania v plnom rozsahu.

2. Rozhodnutím č. 102065429/2017 zo dňa 29.09.2017 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 len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Banská Bystrica č. 101489380/2017 zo dňa 06.07.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 34 342,76 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 6 117,63 € a vyrubil daň v sume 28 225,13 €.

3. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplynulo, že u žalobcu bola správcom dane vykonaná daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za

zdaňovacie obdobie apríl 2014 na základe poverenia zo dňa 07.07.2014. O výsledku daňovej kontroly bol vypracovaný protokol č. 100010936/2017 zo dňa 03.01.2017, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 20.01.2017. Vo vyrubovacom konaní boli so žalobcom ústne prerokované ním podané pripomienky k protokolu a neskôr podané podanie zo dňa 10.05.2017.

4. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že žalobca si v období apríl 2014 uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr dodávateľa - spoločnosti RISZULA, s.r.o. Komárno. V rámci daňovej kontroly bola vykonaná preverka dodávateľského reťazca. Za dodávateľa RISZULA, s.r.o. konal D. F. ako splnomocnený zástupca, ktorý si na konkrétne skutočnosti už nepamätal. Nepoznal mená zamestnancov. Tovar sa nachádzal v sklade žalobcu, kde mala spoločnosť RISZULA, s.r.o. prenajaté priestory od žalobcu. Na základe žiadostí o medzinárodnú výmenu informácií bol vypočítaný konateľ spoločnosti RISZULA, s.r.o. žijúci v Maďarsku A. K., ktorý uviedol, že do obchodov nebol zapojený a tieto riadil D. F.. Doklady podpísal, ale nemal ich k dispozícii. D. F. obchodoval a podpisoval doklady a predložil daňové priznania v mene spoločnosti, ale neposkytol žiadne informácie o transakciách medzi spoločnosťami RISZULA, s.r.o., TUBER, s.r.o. a FLP, s.r.o. Správca dane využil zistenia týkajúce sa dodávateľských spoločností FLP, s.r.o. Komárno

a P-SYSTEM, s.r.o. Komárno z daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie marec 2014, z ktorých vyplynulo, že spoločnosť FLP, s.r.o. nepredložila doklady. Spoločnosť P-SYSTEM, s.r.o. tak isto nespolupracuje so správcom dane. Posledné daňové priznanie bolo podané za 4. štvrtrok 2013. Žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií bol požiadany o vypočítanie H. V. konateľ spoločnosti FLP, s.r.o., ktorý vo svojom písomnom vyjadrení uviedol, že je konateľom spoločnosti, ktorá vykonávala distribúciu výrobkov forever a neskôr aj obchod so pšenitou a základnými potravinami. Spoločnosť nemala zamestnancov a s vystavovaním faktúr mu pomáhala žena, ktorej meno neuviedol (nehovorí po slovensky) a za podávanie daňových priznaní platil účtovnej kancelárii v dome „NEXT“. Tvrdil, že nakúpil cukor a iné potraviny od spoločnosti P-SYSTEM, s.r.o. a dodal ho spoločnosti RISZULA, s.r.o. Osobne konal v mene spoločnosti počas transakcií. Poznal D. F. a dal mu poverenie na vykonanie obchodných aktivít, ale ten s ním musel prerokovať každý kontrakt a faktúru. Všetky obchody boli vždy prerokované. Z tejto výpovede vyplýva, že formálne potvrdzuje uskutočnenie nákupu cukru od dodávateľa P-SYSTEM a jeho dodanie odberateľovi RISZULA, s.r.o., avšak nemá o tom žiadne dôkazy. Prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií bol vypočítaný aj D. F., ktorý mal zastupovať spoločnosti RISZULA, s.r.o. a FLP, s.r.o., čo potvrdil. Nevedel uviesť, či spoločnosti mali zamestnancov. Jednal osobne a vždy informoval výkonných riaditeľov a potom urobil rozhodnutie týkajúce sa dodávky a nadobudnutia tovaru. Ďalej na základe odpovede na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií z maďarskej daňovej správy bolo zistené, že konateľka spoločnosti

P-SYSTEM, s.r.o. F. H. uviedla, že obchodnú činnosť vykonal od začiatku roku 2014, kedy sa stala konateľkou len jedenkrát, a to nákup jahôd. Spoločnosť nevykonala dodanie cukru a ani iných potravinových produktov. Nepozná spoločnosť RISZULA, s.r.o., ani spoločnosť FLP, s.r.o. Ďalej z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že L. H., ktorá mala byť konateľkou tejto spoločnosti od 11.03.2013 do 05.02.2014 nebola nikdy zástupkyňou tejto spoločnosti. V roku 2008 jej bol ukradnutý identifikačný doklad. Počas preverovaného obdobia pracovala ako učiteľka a mala príjmy len z tejto činnosti. Jej identita bola zneužitá. Z tohto dokazovania bolo zistené, že pohyb, preprava a dodanie tovaru cukru a nápojov od dodávateľa RISZULA, s.r.o. a jeho subdodávateľa FLP, s.r.o. resp. P-SYSTEM, s.r.o. ku žalobcovi a následné dodanie a preprava tovaru k odberateľovi Truvu Magyarország Kft. nebolo preukázané. Nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) a tým pádom ani právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 až § 51 tohto zákona. Spoločnosť RISZULA, s.r.o. síce formálne potvrdila dodanie tovaru, ale ani dodanie, ani prepravu tovaru nevie preukázať dokladmi. Spoločnosť FLP, s.r.o. je nekontaktná, nepriznala dodanie tovaru a ani spoločnosť, ani jej konatelia nepreukázali prepravu tovaru. Žalobca a ani dodávateľia nepredložili žiadne doklady, ktoré by preukazovali, že tovar bol dodaný spoločnosťou RISZULA, s.r.o. žalobcovi. RISZULA, s.r.o. a žalobca tvrdili, že majú rovnaké skladové priestory, v ktorých mal byť cukor skladovaný a v ktorom manipuláciu zabezpečovali len zamestnanci žalobcu. Štatutárny zástupcovia spoločnosti P-SYSTEM, s.r.o., FLP, s.r.o. a RISZULA, s.r.o., ktorí sú občanmi Maďarskej republiky nepotvrdili dodanie tovaru

v reľazci spoločností. A. K. sa nevedel vyjadriť k obchodom, nakoľko ich zabezpečoval splnomocnený zástupca D. F.. H. V. (štatutár FLP, s.r.o.) tie len formálne potvrdil nákup tovaru od dodávateľa P-SYSTEM, s.r.o., ale nepreukázal ho dokladmi. Tieto tvrdenia sú v rozpore s tvrdeniami D. F., podľa ktorého on zabezpečoval obchody za spoločnosť FLP, s.r.o. ako aj za spoločnosť RISZULA, s.r.o. na základe splnomocnení a na základe príkazov riaditeľov spoločností. D. F. vo svojej výpovedi povedal, že nevie, kde majú adresu spoločnosti FLP, s.r.o. a RISZULA, s.r.o. H. F. L. zástupkyňa spoločnosti P-SYSTEM, s.r.o. uviedla, že nepozná FLP, s.r.o. a RISZULA, s.r.o. a nevystavila doklady a uviedla, že nebol dodávaný cukor. Predchádzajúca konateľka uviedla, že nebola konateľkou spoločnosti a že jej boli odcudzené a zneužitú doklady. Vyjadrenie D. F. je v rozpore s vyjadreniami konateľov a zároveň D. F. nevedel uviesť žiadne bližšie skutočnosti, ktoré by potvrdili dodanie tovaru. Teda títo svedkovia nepotvrdili reálne dodanie tovaru a ani nepredložili dôkazy o reálnom dodaní tovaru žalobcovi.

5. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru - cukru z iného členského štátu od dodávateľa URBÁN ÉS URBÁN Kft. Prílohami faktúr boli CMR doklady, fotky kamiónov, ktoré vykonávali prepravu a vyhlásenia o doručení tovaru. Podľa CMR dokladov nakládka tovaru sa uskutočnila v Dunakeszi a vykládka tak isto v Dunakeszi. V CMR dokladoch neboli vedené údaje o EČV vozidiel, ktoré vykonávali prepravu a dátum vykládky tovaru. Na základe informácií získaných počas kontroly u spoločnosti URBÁN ÉS URBÁN Kft. doručenie tovaru z územia Maďarska nebolo preukázané. Prepravcom a odberateľom mal byť žalobca, pričom prepravu mal vykonať vlastnými vozidlami a vozidlami prenajatými z maďarskej spoločnosti P-DZSEKK Kft. ktorej vlastníkom je spoločník a konateľ žalobcu Z. R.. Tovar od žalobcu mal byť dodaný do spoločnosti MYBA Kft. a Truvu Magyarország Kft., ktoré boli tiež dodávateľmi spoločnosti URBÁN ÉS URBÁN Kft. Tieto skutočnosti boli podporené vyhlásením vodiča pán A. P., ktorý sa vyjadril, že vykonal nakládku na Slovensku a nie v Maďarsku. Z toho vyplýva, že tovar neopustil územie Maďarska a nadobudnutia od spoločnosti URBÁN ÉS URBÁN Kft. nebolo preukázané.

6. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane aj z dodávky tovaru od dodávateľa POLISH HUNGARIAN Kft. Prepravu od tohto dodávateľa mali vykonať prepravcovia J. D. a F. F.. Prepravca J. D. potvrdil vykonanie prepravy z adresy AJ Transport, ul. Halera 1b), Katowice. Preprava začala 09.04.2014 a skončila 10.04.2014 v Šuriciach na Slovensku, kde bol cukor vysokozdvížným vozíkom preložený maďarsky hovoriacimi osobami na iný kamión. Doklad CMR dopravca prijal podpísaný zamestnancom skladu spoločnosti AJ Transport a následne bol podpísaný v spoločnosti TUBER, s.r.o. Na CMR nebol prečiarknutý text, prečo je ako príjemca tovaru uvedená spoločnosť POLISH HUNGARIAN Kft. a nevedel uviesť, prečo je to tak. Podľa faktúry bola preprava fakturovaná dopravcom pre PHU EKON E. R.. Správca dane tak isto na základe odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií preveril prepravu vykonanú F. F., ktorý potvrdil prepravu 24 150 kg cukru, pričom tovar bol naložený na ulici Bazarova 1, Krakow, Poľsko. Uviedol, že nezaznamenal nesprávny dátum naloženia na CMR dňa 04.04.2014. Tovar bol dovezený do Šuríc. Prijatie tovaru a zmena spoločnosti TUBER, s.r.o. v časti 3 CMR bola uskutočnená počas vykladania neznámou ženou 07.04.2014. Preprava bola vykonaná zamestnancom K. G. a vozidlom EČV: F..

7. Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z nadobudnutia cukru z iného členského štátu od dodávateľa E. M., ktorý nakúpil tovar od BONECO H. H.. Žalobca predložil CMR o preprave tovaru. Správca dane preveril prepravu žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, z ktorej zistil, že dopravca HAST SPOLKA ZORGANICZONA ODPOWIEDZIAL NOŚCIA vykonala prepravu. Prepravu objednal L. H. H.. Objednávka prepravy bola zaslaná e-mailom, na základe čoho bol vytlačený CMR s miestom dodania FLP, s.r.o., Šurice. Nasledujúci deň dopravca prijal iný e-mail so žiadosťou o písomné údaje šoférov na CMR a neskôr 07.04.2014 o opravné CMR. Keďže šofér bol na ceste, opravné CMR nemohol prevziať, ale po telefonickej kontakte šofér opravil originál CMR. Tovar bol naložený 24.04.2014 a prepravený vozidlom. Dopravca nevedel vysvetliť, prečo príjemcom tovaru bol uvedený POLISH HUNGARIAN Kft. a miesto dodania TUBER s.r.o. Šurice, pretože vystaviteľom CMR bol L. H. H.. Dopravca vypísal len meno vodiča V. G.. Vodič bol vypočutý a uviedol, že počas prepravy prijal telefonickej rozhovor o zmene miesta vyloženia tovaru na žiadosť zamestnanca spoločnosti L. H. H. a zmenil dodaciu adresu. Vodič uviedol, že tovar bol dodaný do skladu TUBER s.r.o. v Šuriciach a vyzdvihnutý zamestnancami

skladu. Preprava bola vykonaná aj dopravcom STEFANEX, pričom z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil, že prepravu objednal poľský daňovník L. H. H. Krakow. Na prepravu bol použitý kamión IVECO, konkrétneho evidenčného čísla s prívesom. Prepravovaný tovar bol cukor. Majiteľ spoločnosti dopravcu potvrdil vykonanie prepravy len na základe CMR, pričom nepoznal detaily prepravy, ktoré poznal len šofér, ktorý umrel 25.4.2014 pri dopravnej nehode. Správca dane požiadal aj o preverenie prepravy u objednávateľa H. H., ktorý podľa odpovede z medzinárodného dožiadania mal faktúry dokumentujúce prepravu pre spoločnosť TUBER s.r.o. na objednávku spoločnosti ZPC E. M.. Nepredložil doklady potvrdzujúce úhradu faktúry za prepravu a kontakt s ním bol prerušený a je podozrivý zo zapojenia do daňového podvodu. Správca dane ďalej dôvodil tým, že žalobca predložil doklady, podľa ktorých mal cukor nakúpiť od dodávateľov RIZSULA s.r.o., URBÁN ÉS URBÁN Kft., Polish Hungarian Kft. a E. M. a následne dodaný odberateľovi do iného členského štátu Európskej únie Truvu Magyarország Kft.. Správca dane z odpovede na žiadosť o medzinárodnú informáciu zistil, že tento odberateľ je nekontaktný a nevykonáva žiadnu obchodnú činnosť. Tovar tomuto odberateľovi mal byť prepravený žalobcom. Táto preprava bola preverovaná prostredníctvom mýtnych transakcií. Porovnaním s prepravnými dokladmi bolo zistené, že tovar mal byť naložený aj vynaložený v tom istom mieste v Maďarsku Dunakeszi. CMR neobsahujú žiadne údaje o vozidlách, ktorými mal byť tovar prepravený. Porovnaním údajov v CMR, záznamov o prevádzke motorového vozidla a záznamov elektronického mýta boli zistené rozdiely v dátumoch a časoch vykonanej prepravy, resp. sa konkrétne vozidlo ani nenachádzalo v krajine vykonania prepravy. Žalobca k CMR predložil sprievodky zásielky, na ktorých je uvádzaný dátum nakládky v roku 2013, čo je v rozpore s predloženými CMR. CMR, ktoré boli predložené k faktúram od dodávateľa Polish Hungarian Kft. obsahujú prepisované údaje miesta vykladania zo spoločnosti FLP s.r.o. na spoločnosť TUBER s.r.o. a ako odberateľ je uvádzaná spoločnosť Polish Hungarian Kft. Maďarsko, čo je v rozpore s predloženými dodávateľskými faktúrami týchto dodávateľov. Dopravcom mal byť aj žalobca sám, ktorý mal dopravu vykonať svojimi a prenajatými vozidlami, čo bolo preverované žiadosťou o medzinárodnú výmenu informácií, nakoľko vozidlá mali byť prenajaté od spoločnosti P-DZSEKK Kft., ktorej vlastníkom je Z. R., konateľ žalobcu. Táto spoločnosť potvrdila požičanie kamiónov. Šoférom jedného z nich bol B. A. P. a druhého sám Z. R. alebo A. B. P.. V preverovanom období spoločnosť P-DZSEKK Kft. dodávala minerálnu vodu a pneumatiky pre TUBER s.r.o., pričom prepravu zabezpečoval TUBER s.r.o.. Šofér sa vyjadril, že prepravoval veľké množstvo cukru na paletách, pričom miesto naloženia boli Šurice. Žalobca predložil zmluvu uzatvorenú so spoločnosťou Urbán és Urbán Kft., v ktorej sa mal zaviazat, že tovar opustí územie Maďarska a bude predávaný výlučne mimo územia Maďarska. Podľa predložených dokladov však mal žalobca cukor predat späť do Maďarska odberateľovi Truvu Magyarország Kft.. Žalobca nepreukázal, že tovar nadobudnutý od dodávateľa Urbán és Urbán Kft. z Maďarskej republiky bol skutočne nadobudnutý a prepravený na územie Slovenskej republiky. V CMR dokladoch sa nachádza to isté miesto nakládky a vykládky tovaru v Maďarsku, tieto doklady neobsahujú záznam o motorových vozidlách, ktoré mali vykonať prepravu. Podľa odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií tovar nikdy neopustil územie Maďarska a dodávateľ neuskutočnil intrakomunitárne transakcie ako účastník fakturačného reťazca. Žalobca tak nepreukázal, že tovar bol prepravený na územie Slovenskej republiky, nakoľko aj podľa predložených odberateľských faktúr mal byť dodaný späť odberateľom v Maďarsku, čo sa tiež ale nepreukázalo. Správca dane ďalej dôvodil tým, že žalobca nepreukázal, že tovar nadobudol od dodávateľa Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky a E. M. z Poľskej republiky. Na základe zistení správca dane tovar, ktorý mal byť nadobudnutý od dodávateľa Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky bol dodaný a prepravený na územie Slovenskej republiky z Poľska. Zároveň preprava nebola vykonaná a fakturovaná ani pre jednu z osôb uvádzaných na faktúrach ako aj v prepravných dokladoch. Dopravcovia nevedeli uviesť, z akého dôvodu je ako príjemca uvádzaná spoločnosť Polish Hungarian Kft., keď tovar bol dodaný na Slovensko. Nevedeli uviesť, prečo boli prepisované miesta dodania zo spoločnosti FLP s.r.o. na spoločnosť TUBER s.r.o.. Zároveň bola preprava vykonaná pre L. H. H., ktorý nepreukázal jej výkon ani nezodôvodnil prepravu pre spoločnosť E. M. alebo TUBER s.r.o.. Doklady k nadobudnutiu tovaru od týchto dodávateľov predložené k výkonu daňovej kontroly nepreukazujú reálny pohyb tovaru, zastierajú skutočný obsah právneho úkonu aj vzhľadom na to, že v dokladoch, ktoré mali preukázať prepravu sú prepisované osoby, ktoré mali tovar prijať na základe zistení, sa správcovi dane nepodarilo preukázať, že skutočnosť uvádzaná na dokladoch sú v súlade s ich skutkovým obsahom. Čiže, nebolo preukázané, že tovar bol

dodaný a nadobudnutý od dodávateľov Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky a E. M. z Poľskej republiky. Žalobcovi teda nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty od týchto dodávateľov. Správca dane ďalej dôvodil tým, že nárok na odpočítanie dane nemá základ v dokladoch, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, nakoľko zákon o DPH nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní dodania tovaru, a preto dôkaz predložený daňovým subjektom je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotno-právne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru. Samotné vystavenie faktúry a jej uvedenie do záznamov v zmysle § 70 zákona o DPH nie je preukázaním uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Samotná existencia faktúry ešte neznamená, že platiteľ má právo na odpočítanie dane. Je nevyhnuté, aby platiteľ dane preukázal, aké plnenie prijal na základe vyhotovenej faktúry, aby bolo možné posúdiť oprávnenosť odpočítania dane. Ďalej uviedol, že daňový subjekt má povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní a tie, na ktoré je správcom dane vyzvaný v priebehu daňovej kontroly a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V predmetnom prípade dôkazy, ktoré by preukazovali nárok na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr, správca dane vykonaným dokazovaním nezískal.

8. Krajský súd sa v odôvodnení svojho rozsudku podrobne zaoberal jednotlivými námietkami žalobcu, pričom ako dôvodné (a zakladajúce nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov) vyhodnotil žalobné námietky, týkajúce sa nesprávneho hodnotenia CMR dokladov ako dôkazov o dodaní tovaru od dodávateľa Polish Hungarian Kft.. V tejto súvislosti sa správny súd bližšie zaoberal námietkou žalobcu, že správca dane ani žalovaný tieto prepravné doklady od dopravcov, ktorí vykonali prepravu F. F., HAST, STEFANEX a ku ktorým boli priložené CMR listy a dodacie listy, nesprávne vyhodnotil s poukazom na článok 9 Dohovoru o prepravnej zmluve medzinárodnej cestnej nákladnej doprave ako aj na článok 12 tohto Dohovoru. Krajský súd prisvedčil argumentácii žalobcu, že predložením CMR dokladu, na ktorom dopravca potvrdil prevzatie tovaru na prepravu a adresát prijatie tovaru s miestom dodania v inom členskom štáte, bolo vyčerpané dôkazné bremeno na preukázanie skutočností o dodaní tovaru uvedeného v prepravnom doklade na miesto v ňom uvedenom. Mal za to, že CMR je dokladom o tom, že bola uzatvorená prepravná zmluva a dokladom, ktorý obsahuje potvrdenie dopravcu o prevzatí tovaru na prepravu od odosielateľa a potvrdenie adresáta o prijatí tovaru a o mieste dodania v predmetnom prípade v inom členskom štáte. Žalovaný pri hodnotení dôkazov uviedol, že tovar, ktorý mal žalobca nadobnúť od spoločnosti Polish Hungarian Kft. bol prepravený od odosielateľa z Poľska, pričom dopravcovia nevedeli uviesť, prečo je ako príjemca uvádzaná spoločnosť Polish Hungarian Kft., keď tovar bol dodaný na Slovensko a tiež nevedeli uviesť, prečo bolo na predložených CMR dokladoch prepisované miesto dodania zo spoločnosti FLP s.r.o. na spoločnosť Tuber s.r.o.. Objednávateľ prepravy H. H. L. nepoznal spoločnosť Tuber s.r.o. a mal len doklady dokazujúce prepravu pre spoločnosť Tuber s.r.o. na objednávku ZPC E. M.. Iné vysvetlenia neposkytol. Ďalej, že dopravcovia potvrdili vykonanie prepravy. Tovar, ktorý mal žalobca nadobnúť od Polish Hungarian Kft., bol k nemu prepravený z Poľska. Zároveň preprava od dodávateľa E. M. z Poľska bola vykonaná pre L. H. H., ktorý nezodôvodnil prepravu pre spoločnosť E. M., resp. pre žalobcu. Takéto hodnotenie žalovaný uzavrel tým, že žalobca nepreukázal, že tovar nadobudol od dodávateľov Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky a E. M. z Poľskej republiky. Ďalej, že tieto doklady nepreukazujú reálny pohyb tovaru, zastierajú skutočný obsah právneho úkonu aj z dôvodu prepisovania adresáta zásielky. Na základe týchto zistení sa správcovi dane nepodarilo preukázať, že skutočnosti uvádzané na dokladoch sú v súlade s ich skutkovým obsahom a nebolo nimi preukázané, že tovar bol skutočne nadobudnutý od dodávateľov Polish Hungarian Kft. a E. M.. Takéto hodnotenie predkladaných CMR dokladov nie je podľa názoru krajského súdu dostatočne zrozumiteľné. Krajský súd poukázal na to, že v zmysle článku 9 ods. 1 Dohovoru o CMR je nákladný list vierohodným dokladom, kým sa nepreukáže opak. Nie je zrejmé, aký význam má skutočnosť, že odosielateľ nesprávne vyplní CMR a tento je potom potrebné opraviť. Pokiaľ je ako príjemca zásielky uvedený ten, kto zásielku potvrdí, že ju prevzal, nie je žiadny dôvod na pochybnosť, že zásielka bola určená tomu, kto ju prevzal. Dopravcovia potvrdili vykonanie prepravy podľa CMR. Dopravca zodpovedá za prevzatý tovar na prepravu tomu, s kým uzatvoril prepravnú zmluvu, a preto nie je zrejmé, ako žalovaný uvažoval, keď považoval za právne významnú tú skutočnosť, že došlo k zmene obsahu prepravnej zmluvy alebo bol nesprávne vyplnený prepravný doklad, keď bolo potrebné názov adresáta zásielky opraviť. Zároveň boli predkladané aj také CMR, ktoré

neboli prepisované tak, ako to vyplýva z príloh odpovedí na medzinárodné dožiadania. CMR predkladané žalobcom obsahom správneho spisu neboli. Pokiaľ žalovaný uvažoval tak, že bolo spochybnené, že došlo k preprave tak, ako je uvedená na CMR dokladoch, ktoré sú v skutočnosti dokladmi o uzatvorení prepravnej zmluvy v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave medzi dopravcom a prepravcom a na základe toho uzavrel, že žalobca nepreukázal prijatie tovaru od svojho dodávateľa, tak takáto úvaha je výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci. Pokiaľ žalobca vyčerpал dôkazné bremeno predložením dôkazu o tom, že prijal tovar od dodávateľa uvedeného na faktúre prepravným dokladom CMR, potom bolo na správcovi dane, aby preukázal, pričom nestačí spochybniť, je potrebné preukázať, že išlo o doklad falošný, alebo že išlo zo strany žalobcu o zneužitie práva, či účasť na podvođe. Správny súd taktiež uviedol, že z tohto hodnotenia, ktoré sa vo vzťahu k týmto dokladom nachádza v odôvodnení napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia, nie je možné zistiť, akou úvahou sa správca dane a žalovaný spravovali pri hodnotení tohto dôkazu. Žalovaný popísal, podľa neho nedostatky CMR dokladov, ale neuviedol, ako ich vyhodnotil. Iba uviedol skutkový záver, že nimi nebolo preukázané prijatie v nich uvedeného tovaru od dodávateľa, ktorý ho fakturoval. Správca dane aj žalovaný poukazovali na to, že podľa týchto CMR dokladov je príjemcom tovaru dodávateľ žalobcu, ale tovar bol priamo doručený žalobcovi. V danom prípade tak chýba úvaha, ako bola právne vyhodnotená táto skutočnosť, na ktorú žalovaný v odôvodnení poukazoval, a to že tovar bol odoslaný odosielateľom E. M. príjemcovi označenému Polish Hungarian Kft. s miestom doručenia tovaru označenom názvom a adresou žalobcu v Šuriciach. Nie je uvedené, ako správny orgán tieto skutočnosti právne vyhodnotil. Tiež neuviedol, aký právny význam má mať skutočnosť, že maďarský dodávateľ uvedený ako príjemca zásielky mal žalobcovi dodať tovar priamo od svojho dodávateľa z Poľska. Tiež nie je zjavné, z akého dôvodu mal mať dopravca vedomosť o tom, prečo odosielateľ na CMR doklade vyznačil ako príjemcu zásielky Polish Hungarian Kft., keď miesto určenia zásielky bolo pre žalobcu na jeho adrese. A ani aký význam to mohlo mať pre žalobcu vo vzťahu k tomu, že prevzal tovar od dopravcu uvedený v nákladom liste. Z obsahu odôvodnenia nie je zjavné, čo bolo vlastne sporné. Či to, že žalovanému bol doručený tovar uvedený v predkladaných CMR nákladných listoch alebo to, či išlo o tovar od dodávateľa uvedeného na faktúre. Napadnuté rozhodnutie ani v tejto časti nebolo založené na tom, že správca dane a žalovaný zistili, že žalobca je súčasťou podvodného reťazca, ani neboli jednotlivé skutočnosti vyhodnotené ako umelé, teda prepravné doklady ako falošné.

9. Správny súd na základe dôvodov uvedených vyššie napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie zrušil, pretože bolo výsledkom nesprávneho právneho posúdenia veci, keď žalovaný neuznal uplatnený odpočet DPH z faktúr od dodávateľa Polish Hungarian Kft. a E. M. Kft. na tom základe, že bolo spochybnené, že tovar bol dodaný tak, ako bolo uvedené na dokladoch CMR predkladaných žalobcom, podľa ktorých mali dopravu tovaru vykonať poľskí dopravcovia. Pokiaľ žalobca vyčerpал dôkazné bremeno týmito dokladmi, tak nestačí na nepriznanie nároku na odpočet dane spochybnenie týchto dôkazov správcom dane, ale dôkazné bremeno sa presúva na správcu dane a správca dane musí preukázať, že podmienky na uplatnenie odpočtu dane splnené neboli. To znamená, že dôkaz predkladaný žalobcom je fingovaný. Ak je tu iný dôvod, pre ktorý tento dôkaz o prijatí tovaru nepreukazuje splnenie podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty, potom je potrebné ho pomenovať. Správny súd preto napadnuté rozhodnutie zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a f/ S.s.p. pre nesprávne právne posúdenie, a preto že skutkový záver o nepreukázaní prijatia tovaru od E. M. a Polish Hungarian Center Kft. len z dôvodu spochybnenia predložených CMR nemá oporu vo vykonanom dokazovaní. Záverom krajský súd poznamenal, že v ďalšom konaní správny orgán, pokiaľ nepreukáže iné skutočnosti, vyhodnotí žalobcom predkladané CMR od poľských dopravcov v súlade s obsahom týchto dokladov a v odôvodnení rozhodnutia potom uvedie všetky rozhodné skutočnosti, na základe ktorých bol založený výrok rozhodnutia, ich právne posúdenie ako aj úvahy, ktorými vyhodnotil jednotlivé dôkazy s uvedením, aké skutkové zistenia z vykonaných dôkazov a svojím vlastným šetrením zistil.

10. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. K záverom krajského súdu týkajúcim sa neuznaného odpočítania dane z nadobudnutia tovaru od deklarovateľov POLISH HUNGARIAN CENTER TRADE KERESKEDELMİ ÉS SZOLGÁLTATÓ z Maďarska a E. M. z Poľska

sťažovateľ uviedol, že z predloženého spisu ako aj celého konania vyplýva, že správca dane v rámci daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 preveroval okrem iných skutočností aj to, či daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane z nadobudnutia tovaru od deklarovaných dodávateľov z iného členského štátu, či toto právo bolo uplatnené v súlade s ust. § 49 ods. 2 zákona o DPH, t.j. či došlo skutočne k nadobudnutiu tovaru od deklarovaných dodávateľov tak, ako to deklaroval žalobca predloženými dokladmi a či nakúpený tovar použil na dodávky tovarov a služieb opäť predloženými dokladmi. Podľa sťažovateľa z dokazovania vyplynulo, že v prípade nadobudnutia tovaru od dodávateľa POLISH HUNGARIAN CENTER TRADE Kft. z Maďarskej republiky bolo správcom dane zistené, že predmetný tovar nebol nadobudnutý z Maďarska ako deklaroval žalobca, ale mal byť dodaný a prepravený z Poľska. Zároveň v tomto prípade dochádzalo k úpravám a prepisovaniu prepravných dokladov CMR a to priamo u daňového subjektu, tak aby preukazovali, že tovar bol nadobudnutý daňovým subjektom z Maďarska od dodávateľa POLISH HUNGARIAN CENTER TRADE Kft. Tieto skutočnosti boli potvrdené aj samotnými prepravcami, ktorí uvádzali, že k prepisovaniu dochádzalo v spoločnosti Tuber s.r.o. Zároveň z dôkazov získaných správcom dane vyplýva, že ani následne tento tovar nebol dodaný tak ako daňový subjekt - žalobca deklaroval odberateľovi TRUVU MAGYARORSZÁG Kft. do iného členského štátu do Maďarska s oslobodením od dane. Spoločnosť TRUVU MAGYARORSZÁG Kft. je nekontaktná, nekomunikuje, nevykonáva žiadnu činnosť a nepredložila žiadne doklady, ktoré by preukazovali, že tovar nadobudla od žalobcu. V prípade neuznaného odpočítania dane z nadobudnutia tovaru od deklarovaného dodávateľa E. M. z Poľska boli správcom dane zistené také skutočnosti, na základe ktorých vznikli pochybnosti o pravosti a pravdivosti dokladov predložených žalobcom. Podľa jeho zistení mal dodávateľ E. M. dodať tovar na Slovensko pre žalobcu na základe objednávky od V. H., pričom tento nebol vôbec identifikovaný a nie je ani štatutárom ani zamestnancom žalobcu a nebolo preukázané ani jeho konanie v mene žalobcu. Preprava mala byť vykonaná na náklady spoločnosti BONECO H. H., pričom podľa zistení u tejto spoločnosti, táto nikoho nepozná a nikoho nekontaktovala zo strany žalobcu, nevedela kde sa nachádza adresa resp. sídlo žalobcu a disponovala len dokladmi na prepravu tovaru od spoločnosti FLP s.r.o. Táto spoločnosť mala byť aj článkom reťazca v dodaniach tovaru pre žalobcu v tuzemsku, pričom postavenie tejto spoločnosti bolo spochybnené, keď bola len umelým článkom, ktorá obchodovanie s tovarom nepreukázala, čo uznal i samotný krajský súd. Teda aj v tomto prípade mal byť len umelo nastrčená do reťazca obchodu aj v súvislosti s nadobudnutím tovaru z iného členského štátu. Túto skutočnosť potvrdili aj zistenia u prepravcov, ktorí mali vykonať fyzickú prepravu tovaru, a ktorí uviedli, že dochádzalo k zmenám údajov na prepravných dokladoch a nevedeli uviesť z akého dôvodu sa na prepravných dokladoch uvádzala spoločnosť POLISH HUNGARIAN CENTER TRADE Kft. ako príjemca tovaru. Rovnako ani v prípade tovaru nadobudnutého od poľského dodávateľa E. M. nebolo preukázané jeho následné dodanie do iného členského štátu opäť odberateľovi TRUVU MAGYARORSZÁG Kft. do Maďarska. Z konania je podľa sťažovateľa zrejmé, že žalobca jednak nepreukázal, že k nadobudnutiu tovaru dochádzalo tak, ako deklaroval predloženými dokladmi a v ich súlade a zároveň, že tento nadobudnutý tovar následne dodával odberateľovi do iného členského štátu do Maďarska, pričom ako jednou z podmienok na odpočítanie dane je aj použitie tovaru na dodávky tovarov a služieb a tiež s ohľadom na preukázanie spôsobu obchodovania daňového subjektu, pričom zo zistení jednoznačne vyplýva, že tento deklarovaný odberateľ z iného členského štátu nepredložil žiadne dôkazy o tom, že mu bol dodaný tovar žalobcom. V danom prípade správca dane získal dôkazy tak na strane dodávateľov ako aj odberateľa, aby tak posúdil, či si daňový subjekt odpočítanie dane uplatnil v súlade s ustanoveniami zákona o DPH. V prípade nadobudnutia tovaru od dodávateľov POLISH HUNGARIAN CENTER TRADE Kft. a E. M. nedošlo k potvrdeniu skutočností ako deklaroval daňový subjekt predloženými dokladmi, vo svetle zistených skutočností, dochádzalo v tomto prípade k zmenám prepravných dokladov a to aj priamo u daňového subjektu. Nebolo preukázané následné dodanie tohto tovaru odberateľovi do iného členského štátu, ktorého prepravu mal vykonať samotný žalobca, ktorý si opäť sám vyhotovoval doklady aj o jeho dodaní, tak aby sa preukázali skutočnosti, ktoré deklaroval predloženými faktúrami a teda právo na odpočítanie dane. Z týchto skutočností vyplýva, že samotný daňový subjekt disponoval informáciami, že sa svojim konaním podieľa na zneužívajúcom konaní. Správca dane preveroval reálny pohyb tovaru, preveril prepravu fakturovaného tovaru od dodávateľa Polish Hungarian Kft., ktorú mali vykonať prepravcovia J. D. a F. F.. J. D. vykonal prepravu 24 ton cukru. Naloženie sa uskutočnilo vysokozdvížným vozíkom na adrese spoločnosti AJ Transport, Katowice. Tovar bol preložený z jedného

kamióna, ktorý prišiel na uvedenú adresu. Preprava začala dňa 09.04.2014 a skončila dňa 10.04.2014. jediný dokument, ktorý k preprave má je CMR. J. D. si nespomína, či tam boli ďalšie dodatočné doklady, nemá záznamy vozidiel ani iné záznamy týkajúce sa prepravy cukru. Vyloženie tovaru sa uskutočnilo dňa 10.04.2014 v Šuriciach na Slovensku, kde bol cukor vysokozdvížným vozíkom preložený maďarsky hovoriacimi osobami na iný kamión. J. D. prijal pri nakládke v Katowiciach CMR podpísané zamestnancom skladu spoločnosti AJ Transport a následne bolo CMR pri vykládke podpísané v kancelárii spoločnosti Tuber s.r.o. J. D. uviedol, že na CMR nebol prečiarknutý text a prečo je ako príjemca tovaru uvádzaná spoločnosť Polish Hungarian kft. nevedel uviesť. Podľa faktúry priloženej k odpovedi bola preprava fakturovaná prepravcom J. D. pre PHU ECON JAANOWSKI SLAWOMIR. F. F. uskutočnil prepravu 24 150 kg cukru. Tovar bol naložený v Krakowe, Poľsko. F. F. uviedol, že nezaznamenal nesprávny dátum naloženia na CMR dňa 04.04.2014. Tovar bol dovezený do Šuríc. Prijatie tovaru a zmena spoločnosti na Tuber s.r.o. v časti 3 CMR bola uskutočnená počas vykladania neznámou ženou dňa 07.04.2014. Preprava bola vykonaná zamestnancom K. G. a vozidlom špecifikovaným e.č. Na základe zistení správcu dane, tovar, ktorý mal byť nadobudnutý od dodávateľa Polish Hungarian Kft., z Maďarskej republiky bol dodaný a prepravený na územie Slovenskej republiky z Poľska. Zároveň preprava nebola vykonaná a fakturovaná ani pre jednu z osôb uvádzaných na faktúrach ako aj prepravných dokladoch. Prepravcovia, ktorí mali vykonať prepravu tovaru nevedeli uviesť z akého dôvodu je CMR k preprave tovaru ako príjemca uvádzaná spoločnosť Polish Hungarian Kft., keď tovar bol dodaný na Slovensko a taktiež nevedeli uviesť z akého dôvodu boli na predložených CMR dokladoch prepisované miesta dodania zo spoločnosti FLP s.r.o na Tuber s.r.o. H. H. BONECO nikdy nebol v sídle spoločnosti žalobcu. Nikoho nekontaktoval a nepoznal nikoho zo strany žalobcu. Nevie kde sa nachádza spoločnosť žalobcu. H. H. má faktúry dokumentujúce, že znášal náklady na prepravu tovaru pre spoločnosť FLP s.r.o., s tým, že nepredložil žiadne doklady preukazujúce úhradu faktúry za prepravu. Kontakt s BONECO H. H. bol prerušený, neposkytol žiadne dodatočné vysvetlenia, v jeho prípade je podozrivý zo zapojenia do daňového podvodu. Na základe dokladov - CMR predložených žalobcom mali prepravu od dodávateľa E. M. vykonať konkrétni poľskí prepravcovia, pričom na predložených CMR je prepisovaná a vymazaná spoločnosť FLP s.r.o. a nahradená spoločnosťou Tuber s.r.o. a ako odberateľ uvádzaná spoločnosť Polish Hungarian Kft. Podľa faktúry od dodávateľa E. M. mala byť len jedna dodávka 24 ton cukru, ale podľa predložených dokladov ide o dve prepravy. Predmetní prepravcovia uvádzaní na týchto CMR uviedli, že vykonali prepravu na základe objednávky od BONECO H. H., avšak skutočnosti týkajúce sa zmeny odberateľa im neboli známe. Podľa sťažovateľa tak žalobca nepreukázal, že tovar nadobudol od dodávateľov Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky a E. M. z Poľskej republiky. Sťažovateľ zdôraznil, že v daňovom konaní ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte. Správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotením dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci. Žalobca nepostupoval starostlivo, keďže nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Znakom jednej zo zásad obchodného práva t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že jednotlivé daňové subjekty, resp. ich zástupcovia majú presnú vedomosť o činnosti, ktorú vykonávajú. Ak takéto vedomosti nemajú pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady uvedenej v § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené, čo ustálil aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 5Sžf/97/2009. Pokiaľ teda daňový subjekt uplatňuje nárok je zaťažený v tomto smere i dôkazným bremenom. Preukázať to môže len na základe nespochybniteľných dôkazov. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť vyvrátil, inak nie je možné priznať nárok. Daňový subjekt je povinný viesť svoje evidencie a účtovníctvo tak, aby v akomkoľvek prípade mal dostatočné podklady preto, aby riadne preukázal existenciu, resp. vznik nároku na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Relevantným pre daňové orgány je preukázanie nesplnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane a nie dôvodov, prečo tomu tak je.

11. Vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z

toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

13. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu č.k. 24S/161/2017-87 zo dňa 24. mája 2018, ktorým podľa § 191 ods. 1 písm. c/ a f/ S.s.p. zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102065429/2017 zo dňa 29.09.2017 a rozhodnutie správcu dane č. 101489380/2017 zo dňa 06.07.2017 a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

14. Rozhodnutím č. 102065429/2017 zo dňa 29.09.2017 žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 34 342,76 €, t.j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 6 117,63 € a vyrubil daň v sume 28 225,13 €.

15. Kasačný súd vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval za kľúčové zaujať právny názor k otázke správnosti právneho posúdenia veci krajským súdom, keď konštatoval, že v postupe daňových orgánov, resp. v odôvodnení ich rozhodnutí vzhľadom také pochybenia, ktoré mali mať za následok ich nezákonnosť a odôvodňovať tak ich zrušenie. Pokiaľ sa týka dôvodov, ktoré viedli správny súd k zrušeniu napadnutých rozhodnutí, tieto sa týkali otázky dôvodnosti žalobcom uplatneného odpočtu DPH a s tým spojeného posúdenia splnenia podmienok v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH v súvislosti s ním deklarovaným nadobudnutím tovaru od dodávateľov Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky a E. M. z Poľskej republiky v zdaňovacom období apríl 2014.

16. Kasačný súd po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu a preskúmaní odôvodnenia rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutím orgánu verejnej správy prvého stupňa zistil, že správca dane pri výkone daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2014 vykonal rozsiahle dokazovanie so zreteľom na preverenie skutočnosti, či v prípade žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu došlo k reálnemu nadobudnutiu tovaru od zahraničných dodávateľov a či tento tovar následne bol použitý na dodávky tovarov do iného členského štátu tak, ako to žalobca deklaroval predloženými dokladmi. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že zo zistení daňových orgánov v súvislosti s deklarovaným nadobudnutím tovaru od dodávateľa Polish Hungarian Kft. z Maďarskej republiky nepochybne vyplynulo, že predmetný tovar mal byť dodaný a prepravený z Poľska. Uvedenú skutočnosť potvrdili jednotliví prepravcovia, pričom toto zistenie žalobca nespochybnil, či už argumentačne alebo predložením dôkazov preukazujúcich jej opak. Je teda zrejmé, že správca dane spochybnil základný predpoklad na priznanie uplatneného nároku na odpočet DPH, t.j. keď preverovanie pohybu tovaru nepotvrdilo skutočnosť deklarovanú žalobcom - jeho dodanie dodávateľom - Polish Hungarian Kft. z Maďarska. K spochybneniu predmetných dodávok tovaru došlo aj s poukazom na zistenia správcu dane týkajúce sa upravovania, resp. prepisovania prepravných dokladov CMR a to priamo u žalobcu (správca dane pritom toto zistenie vyhodnotil ako zámer žalobcu formálne deklarovať nadobudnutie tovaru od daňového subjektu z Maďarska - Polish Hungarian Kft.), keď prepravcovia (J. D. a F. F.) síce potvrdili prepravu tovaru a jeho vykládku v Šuriciach, t.j. v sídle žalobcu, avšak z ich výpovedí vyplynulo že k úpravám na dokladoch CMR malo dochádzať práve v spoločnosti žalobcu, pričom po vyložení tovaru - cukru došlo k jeho preloženiu maďarsky hovoriacimi osobami na iný kamión. Zároveň bolo preukázané, že preprava nebola realizovaná a fakturovaná ani pre jednu z osôb, ktoré sú uvedené na faktúrach resp. prepravných dokladoch. V nadväznosti na to bolo správcom dane spochybnené i použitie tohto tovaru na dodávky do iného členského štátu a to z dôvodu nekontaktnosti, či nepredloženia žiadnych dokladov, ktoré by preukazovali dodanie tovaru žalobcom s oslobodením od dane spoločnosti TRUVU MAGYARORSZÁG Kft. do Maďarska.

17. Pokiaľ sa týka daňovými orgánmi neuznaného odpočítania dane z nadobudnutia tovaru od dodávateľa E. M. z Poľska, správcom dane boli zistené skutočnosti, ktoré spochybnili vierohodnosť

dokladov predložených žalobcom, keď dodávateľ E. M. mal dodať tovar pre žalobcu a to na základe objednávky od V. H.. Uvedená osoba pritom vôbec nebola identifikovaná a to ani ako štatutárny orgán, resp. zamestnanec žalobcu a nebolo preukázané ani jeho konanie v mene žalobcu. V súvislosti s prepravou tohto tovaru bolo zistené, že táto mala byť realizovaná na náklady spoločnosti BONECO H. H., pričom bolo zistené, táto spoločnosť nemala žiadne informácie o spoločnosti žalobcu a k dispozícii mala len doklady na prepravu tovaru od spoločnosti FLP s.r.o., ktorá mala (vzhľadom na nepreukázanie obchodovania z tovarom) pôsobiť iba ako článok umelo vytvoreného reťazca dodávok tovaru určeného žalobcovi. Uvedené závery boli podporené aj výpoveďami prepravcov, ktorí potvrdili, že dochádzalo k zmenám údajov na prepravných dokladoch aj keď nevedeli uviesť z akého dôvodu sa na prepravných dokladoch ako príjemca uvádzala spoločnosť Polish Hungarian Kft. Rovnako ani v tomto prípade nebola preukázaná následná dodávka takto nadobudnutého tovaru do iného členského štátu odberateľovi TRUVU MAGYARORSZÁG Kft. do Maďarska. Ani v tomto prípade žalobca nevyvinul procesnú aktivitu, ktorou by vyššie uvedené pochybnosti správcu dane odstránil.

18. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, najvyšší súd napr. v rozsudku sp.zn. 4Sžf/60/2016 zo dňa 03.10.2017 uviedol, že „nie je úlohou daňových orgánov odstraňovať rozpory vzniknuté v rámci šetrenia správcu dane, ktorým sa overuje pravdivosť tvrdení žalobcu, ako aj pravdivosť skutočností uvedených na dokladoch predložených žalobcom. Je povinnosťou daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov preukázať relevantnými dôkazmi, že nimi uplatnený nárok bol oprávnený. Dôkazná povinnosť správcu dane spočíva až v overení pravdivosti tvrdení daňového subjektu“. Taktiež je potrebné uviesť, že aj keď dokazovanie v daňovom konaní vedie správca dane, dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). V rámci dokazovania posudzuje správca dane závažnosť jednotlivých dôkazných prostriedkov a je tiež v jeho právomoci posúdiť ich vierohodnosť. Správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotením dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu veci. Kasačný súd dáva do pozornosti i rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2 Sžf 4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím ústavného súdu č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený.“ Bolo preto primárne na žalobcovi, aby vierohodne objasnil uskutočnenie zdaniteľného obchodu. V tejto spojitosti je potrebné stotožniť sa argumentáciu sťažovateľa i v tom, že daňové subjekty, resp. ich zástupcovia majú mať náležitú vedomosť o činnosti, ktorú vykonávajú. Ak takéto vedomosti nemajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady uvedenej v § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené. Pokiaľ si teda daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane je v tomto smere zaťažovaný i dôkazným bremenom. V prípade ak daňové orgány spochybnia reálnosť daňovým subjektom deklarovaných zdaniteľných obchodov, je opäť na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť vyvrátil, resp. predložením dôkazov rozptýlil. V opačnom prípade nie je možné priznať nárok. V tomto smere sa kasačný súd stotožnil s argumentáciou sťažovateľa, že žalobca nepostupoval starostlivo, nakoľko nevedel vierohodne objasniť uskutočnenie zdaniteľného obchodu, keď znakom jednej zo zásad obchodného práva t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania spoločnosti. Z toho plynie logicky očakávanie, že jednotlivé daňové subjekty, resp. ich zástupcovia majú presnú vedomosť o činnosti, ktorú vykonávajú. Ak takéto vedomosti nemajú pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady uvedenej v § 3 ods. 6 Daňového poriadku oprávnené, na čo poukázal aj Najvyšší súd SR v rozsudku sp.zn. 5Sžf/97/2009.

19. Z rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že zistenie o dodatočných úpravách CMR dokladov bolo

len jednou z indícií, ktorá viedla k spochybneniu tvrdenia žalobcu, že k zdaniteľnému plneniu došlo spôsobom uvedeným na faktúrach, a následnému prenosu dôkazného bremena. V predmetnej veci daňové orgány nielen s poukazom na úpravy CMR prepravných dokladov, ale aj výpovede osôb podieľajúcich sa na realizácii žalobcom deklarovanych plnení ako i výstupy z medzinárodnej výmeny informácií spochybnili dôvodnosť žalobcom uplatneného nároku, keď konštatovali, že žalobcom predložené doklady nezodpovedajú ich skutočnému obsahu. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov uvedených v dokladoch, ktorými daňový subjekt - žalobca preukazoval dôvodnosť ním uplatneného nároku bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní preukázať, že k realizácii deklarovaneho plnenia skutočne na jeho strane došlo. Za tohto stavu preto nebolo možné stotožniť sa so závermi krajského súdu, o presune dôkazného bremena ohľadne týchto skutočností na správca dane.

20. Kasačný súd nevzhliadol v rozhodnutiach daňových orgánov ani absenciu hodnotenia jednotlivých dôkazov, keďže tieto obsahujú zrozumiteľný popis vyššie uvedených zistení zahŕňajúci ich hodnotenie vo väzbe na splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane, z čoho možno spoľahlivo vyvodit' záver o spochybnení reálnosti žalobcom deklarovanych dodávok tovarov. Rozhodnutia daňových orgánov pritom obsahujú všetky úvahy, ktorými boli daňové orgány pri posúdení veci vedené, vrátane uvedenia príslušných hmotnoprávných a procesných predpisov, ktoré boli pre vyvodenie záveru o nesplnení podmienok na odpočítanie dane relevantné.

21. Kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené dospel k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, (čím svoje rozhodnutie zaťažil vadou v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) a preto napadnutý rozsudok podľa § 462 ods. 1 S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vec opätovne prejednať s tým, že pri formulovaní svojich právnych záverov bude postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu vyslovenom v tomto rozhodnutí.

22. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

23. Vzhľadom na to, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 S.s.p. o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

24. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednohlasne (§ 147 ods. 2 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.).

Poučenie:

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