

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/67/2017
Identifikačné číslo spisu: 1016202564
Dátum vydania rozhodnutia: 04.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1016202564.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a Mgr. Viliama Pohančeniča v právnej veci žalobcu: JOPI TRADE spol. s r.o., Vlčany 155, Vlčany, IČO: 34 127 313, právne zastúpený: Nagy & Partners, s.r.o., Športová 470/11, Galanta, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 103949017/2016 zo dňa 20. septembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/271/2016-330 zo dňa 24. augusta 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S/271/2016-330 zo dňa 24. augusta 2017 z a m i e t a.

Žalobca má právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. d/, e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103949017/2016 zo dňa 20.09.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím zmenil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu č. 103408514/2016 zo dňa 27.06.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 v sume 328.140,28 € tak, že žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) v sume 306.040,97 € za zdaňovacie obdobie december 2011. O trovách konania rozhodol krajský súd podľa § 167 v spojení s § 175 ods. 1 SSP tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

1.2 Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) vykonal u daňového subjektu spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o.

daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2011 podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), začatú dňa 11.04.2014, na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin zo dňa 11.03.2014.

1.3 Na pojednávaní konanom dňa 12.05.2014 žalobca oznámil správcovi dane, že dňa 15.04.2014 mu boli zaistené všetky doklady a písomnosti za roky 2009 až do 15.04.2014 Prezidiom Policajného zboru, Národnou kriminálnou agentúrou, Národnou jednotkou finančnej polície, o čom boli spísané zápisnice, ktoré správcovi dane predložil. Správca dane v zmysle § 26 ods. 1 daňového poriadku požiadal Prezídium Policajného zboru o súčinnosť pri poskytovaní fotokópií dokladov potrebných k výkonu daňovej kontroly podaním zo dňa 16.05.2014.

1.4 Zo zabezpečených dokladov správca dane zistil, že žalobca si za zdaňovacie obdobie december 2011 uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od dodávateľa POLARON, s.r.o., za dodanie pohonných látok.

1.5 Za účelom zistenia skutkového stavu veci správca dane dňa 02.02.2015 vypočul konateľa spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o., za účelom preverenia reálnosti dodania tovaru od dodávateľa a dožiadal miestne príslušného správcu dane daňového subjektu RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o., (právneho nástupcu spoločnosti POLARON, s.r.o., a miestne príslušného správcu dane dodávateľa KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o.,

1.6 Daňová kontrola bola prerušená rozhodnutím pod č. 9900430/5/287689/2015/Krin zo dňa 06.02.2015, 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 10.08.2015, doručeným žalobcovi dňa 13.08.2015 oznámil, že dňa 07.08.2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená.

1.7 Dňa 14.08.2015 bol žalobca oboznámený so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 20670104/2015 zo dňa 14.08.2015. O výsledku daňovej kontroly bol spísaný: 1/ Protokol č. 20845372/2015 zo dňa 10.09.2015, týkajúci sa zdaňovacích období január 2011 a júl 2011 a 2/ Protokol č. 20845374/2015 zo dňa 10.09.2015, týkajúci sa zdaňovacích období február až jún 2011 a august až december 2011.

1.8 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 F. Z. a B. O., D.. V. A. - bývalého zamestnanca spoločnosti POLARON, s.r.o., P. P. O. - právneho zástupcu spoločnosti POLARON, s.r.o., F. B. - bývalú zamestnankyňu daňového subjektu, ktorá môže poskytnúť informácie o dodaní tovaru.

1.9 Správca dane vypočul svedka F. Z. - bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s.r.o., o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102527746/2016 dňa 10.02.2016. Dňa 17.05.2016 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami vykonaného dokazovania a žalobca požiadal o dopočutie svedkov D.. V. A., P. P. O. 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.

1.10 Dňa 14.06.2016 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 14.06.2016 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 daňového poriadku vydá rozhodnutie do 15 dní odo dňa spísania predmetnej zápisnice. Dňa 23.06.2016 žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie k Zápisnici o ústnom pojednávaní č.

103336309/2016 zo 14.06.2016 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 D., V. A., P. P. O. a opätovný výsluch F. Z..

1.11 Na základe zisteného skutkového stavu Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty rozhodnutím č. 103408514/2016 zo dňa 27.06.2016 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. O správe daní vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 328.140,28 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011. V odvolacom konaní žalovaný rozhodnutím č. 103949017/2016 z 20.09.2016 zmenil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu tak, že vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 vo výške 306.040,97 €, nakoľko prvostupňový orgán nesprávne vypočítal vyrubenú daň v prípade dodania tovaru odberateľom SPOLIMPEX, spol. s r.o. a MB PETROL, s.r.o. do iného členského štátu.

1.12 V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalobou napadnutým rozhodnutím nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 195.544,49 € z dodávateľských faktúr od dodávateľov KOLO-KOMPANY, spol. s r.o., a POLARON, s.r.o., za dodanie pohonných látok a zároveň nebolo priznané oslobodenie dodanie tovaru - kukurice pre odberateľa SPOLIMPEX, spol. s r.o., Luhačovice, Česká republika a dodanie tovaru - pohonných látok odberateľovi MB PETROL, s.r.o., Praha, Česká republika, v celkovej sume dane 110.496,48 €.

1.13 Dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru - pohonných látok deklarovaných dodávateľmi KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. a POLARON, s.r.o. uvádzanými na preverovaných faktúrach, čím žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane ustanovených v § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, v nadväznosti na ustanovenie § 19 ods. 1 citovaného zákona.

1.14 Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, týkajúcu sa výkladu záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (napr. rozsudok C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, rozsudok C-285/11 zo 06.12.2012 - Bonik, rozsudok C-18/13 z 13.02.2014 - Maks Pen) z ktorej vyplýva, že „právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie“. Súdny dvor zdôraznil, že „právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.“ (rozsudok C-285/11 zo 06.12.2012 - Bonik)

1.15 Krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, z ktorého vyplýva, že nemožno zdaniteľnej osobe zamietnuť právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane za služby, ktoré jej boli poskytnuté z hodnoty DPH z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru alebo jeden z jej poskytovateľov sa dopustila nezákonnosti, bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že dotknutá zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Zároveň však platí, že daňový orgán je oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom, bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že zdaniteľná osoba nemá okrem faktúry iné dokumenty, ktoré by preukazovali, že uvedené podmienky boli splnené. Krajský

súd poukázal i na rozsudok Najvyššieho súdu SR pod sp. zn. 3SŽf 1/2010 z 19.08.2010.

1.16 Krajský súd vyhodnotil ako dôvodné námietky žalobcu vo veci dodania tovaru spoločnosťou POLARON, s.r.o. (nákup tovaru - pohonných látok od tuzemského dodávateľa uvedený na faktúrach č. 612215, 612217, 612219, 612220, 612227, 612230, 612232, 612236, 612238, 612240, 612241, 612242) a vo veci dodania tovaru spoločnosťou KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. (nákup tovaru - pohonných látok od tuzemského dodávateľa uvedený na faktúrach č. 610237, 610238, 610240, 610241, 612221, 610242, 610245, 610248, 610251, 612228, 610252, 612229, 610255, 612235, 610256, 610258, 610259, 610261, 610262, 610263, 610264).

1.17 Krajský súd mal 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, pretože správca dane neskúmal faktické dodanie tovaru pre POLARON, s.r.o. od dodávateľov CHEMATRADING alebo CHEMAHOLDING z Bratislavy, 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.

1.18 Rovnako konštatoval nedostatočné zistenie skutkového stavu vo vzťahu k ďalším dodávateľom tovaru pre spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. tak, aby bolo možné objasniť, či išlo o obchodný reťazec alebo nie, nakoľko správca dane vôbec neskúmal faktické dodanie tovaru pre KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. od dodávateľov ČERPO alebo POLARON, s.r.o., 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.

1.19 Ako dôvodné vyhodnotil krajský súd i námietky žalobcu vo veci dodania tovaru do iného členského štátu EU pre spoločnosť SPOLIMPEX, spol. s.r.o. (dodanie tovaru - kukurice českej spoločnosti SPOLIMPEX, spol. s.r.o., uvedený na faktúre č. 170107 s dátumom dodania 20.12.2011) a námietku vo veci dodania tovaru - minerálneho oleja českej spoločnosti MB PETROL, s.r.o., uvedený na faktúrach č. 150625, 150626, 150635, 150636, 150642, 150643, 150644, 150647, 150648, 150649, 150650, 150651, 150652, 150653, 150654, 150655, 150656, 150657, 150658, 150659, 150660, 150661, 150662, 150663, 150664, 150665). Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia správnych orgánov sú v namietanom rozsahu nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a skutkový stav bol zistený nedostatočne na riadne posúdenie veci.

1.20 Krajský súd mal zato, že správca dane nedostatočne skúmal prepravu tovaru do Českej republiky, ktorú mala zabezpečovať spoločnosť BILFER TRADING, s.r.o., SHR P. V. a ALTRANZ - L. X. a jeho prevzatie spoločnosťou SPOLIMPEX, spol. s.r.o., ktorá mala tovar následne predať do Poľska. Z listinných dôkazov získaných správcou dane (medzinárodné nákladné listy, správa Českej daňovej správy o preverení dodávok JOPI TRADE, spol. s.r.o. pre SPOLIMPEX, spol. s.r.o., podľa ktorej SPOLIMPEX, spol. s.r.o. za IV. Q/2011 podala nulové daňové priznanie DPH a neboli priznané žiadne nadobudnutia ani uskutočnené plnenia) a svedeckých výpovedí prepravcov, podľa ktorých preprava tovaru podľa dokladov o preprave realizovaná nebola vyplýva, že tovar nebol prepravený zahraničnému odberateľovi z tuzemska do iného členského štátu. Avšak z výsluchu svedka - konateľa SPOLIMPEX, spol. s.r.o. vyplýva, že predmetný tovar bol následne predaný do Poľska, spoločnosti Dalgety Polska.

1.21 Krajský súd dospel taktiež k záveru, že správca dane nedostatočne skúmal prepravu tovaru do iného členského štátu EU pre českú spoločnosť MB PETROL, s.r.o., ktorú mal zabezpečovať odberateľ na základe osobitných zmlúv s dopravcami H. U., O., G. a VERAMI International Company, s.r.o., Vyškov, ČR a jeho prevzatie spoločnosťou MB PETROL, s.r.o..

1.22 Podľa názoru krajského súdu sa správca dane uspokojil len s medzinárodnými nákladnými listami z ktorých vyplýva, že miesto naloženia tovaru bolo vo Vlčanoch, SR, miestom vyloženia tovaru boli Pardubice, ČR, skutočných dopravcov nevypočul napriek tomu, že z listinných dôkazov je zrejmé, že odberateľ MB PETROL, s.r.o. prevzatie tovaru nepotvrdil a z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií vyplýva, že MB PETROL, s.r.o. daňové priznanie k DPH nepodala. Podľa názoru krajského súdu bolo potrebné doplniť už získané informácie z medzinárodnej výmeny daňových informácií (že MB PETROL, s.r.o. uzavrela so spoločnosťou TOPEK.Oil,cz, a.s. zmluvu o poskytovaní služieb pri nakladaní s minerálnymi olejmi, na základe ktorej mala spoločnosť TOPEK.Oil,cz, a.s. naskladniť v mesiaci december 2011 pre MB PETROL, s.r.o. pohonné hmoty od platiteľov z EÚ) o listinné dôkazy prípadne výsluch svedkov minimálne k nešpecifikovanej zmluve o poskytovaní služieb medzi spoločnosťou MB PETROL, s.r.o. a spoločnosťou TOPEK.Oil,cz, a.s. z ktorej by bolo možné nájsť odpovede na otázky o prevzatí tovaru a platiteľa z EÚ od ktorého daňový subjekt minerálny olej nakúpil.

1.23 Krajský súd mal za to, že správca dane v tejto časti nedostatočne zistil skutkový stav tak, aby bolo možné objasniť, či išlo o obchodný reťazec, či niekto z reťazca sa mohol dopustiť nezákonnosti a či žalobca ako dotknutá osoba vedel, mal vedieť alebo mohol vedieť, že predmetné dodanie tovaru zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu odberateľa, v rámci obchodného reťazca; ak išlo o obchodný reťazec, čo je úlohou správcu dane zistiť a zistenie logicky odôvodniť.

1.24 Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je predčasné a tým vecne nesprávne, nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostačujúce zistenie skutkového stavu na riadne posúdenie veci, preto ho podľa § 191 ods. 1 písm. d/, e/ SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že súd rozhodol na základe nesprávneho posúdenia zisteného skutkového stavu a navrhol kasačnému súdu, aby zrušil napadnutý rozsudok, vrátil vec súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania.

2.2 Žalovaný uviedol, že 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, po vyhodnotení ktorých 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 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 a pri dodaní odovzdá doklady s povinnými náležitosťami. Žalovaný uviedol, že 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. náklad na prepravu sú súčasťou tejto fakturácie alebo nie.

2.3 Za účelom získania dôkazov o dodaní, o skladovaní a o preprave pohonných látok deklarovaných dodávateľom POLARON, s.r.o. správca dane zaslal dožiadanie zo dňa 08.10.2014, pričom toto bolo zaslané už na právneho nástupcu spoločnosti POLARON, s.r.o., na spoločnosť RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o., pretože právny nástupca by mal disponovať všetkými dokladmi zaniknutej spoločnosti POLARON, s.r.o. Podľa zistení je však spoločnosť RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. nekontaktná a nepredložila žiadne doklady preukazujúce dodanie pohonných látok, ktoré mali byť

vykonané spoločnosťou POLARON, s.r.o. Na základe uvedeného považoval žalovaný záver súdu o tom, že zistenia spoločnosti RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o. ako právneho nástupcu v čase výkonu daňovej kontroly sú bez právnej relevancie, za nesprávne. Žalovaný uviedol, 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.

2.4 Ďalej bol za účelom získania dôkazov o dodaní a preprave pohonných látok dodávateľom POLARON, s.r.o. vypočutý F. Z. ako bývalý konateľ tejto spoločnosti, ktorý len formálne potvrdil, že k dodaniu pohonných látok došlo a na ich dodanie vystavil faktúry pre žalobcu. Rovnako svedok len opísal, že tovar nakupoval od svojho dodávateľa, ktorého nevedel ani špecifikovať, pričom tento zabezpečoval aj prepravu a 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. Žalovaný konštatoval, 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. Žalovaný uviedol, že svedkom F. Z. neboli predložené žiadne dôkazy, ktoré by potvrdili ním uvádzané skutočnosti a to ani ohľadom skutočností, podľa ktorých sa obchodov mali zúčastniť aj D. A. resp. občas daňový poradca pán O.. Na základe uvedeného sa žalovaný stotožnil s postupom správcu dane, keď nevypočul tieto osoby, nakoľko jednak účasť týchto osôb na zdaniateľných obchodoch za spoločnosť POLARON, s.r.o. nebola preukázaná a zároveň nebola predložená žiadna bližšia špecifikácia týchto osôb, rovnako v prípade navrhovaného vypočutia svedka F. B.

2.5 Žalovaný uviedol, že 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. Podľa žalovaného mal samotný žalobca disponovať dôkazmi, ktoré by preukazovali aj prepravu pohonných látok a na základe ktorých by bolo možné overiť aj ich dodanie. Zo zistení rovnako vyplýva, že daňový subjekt vedel a disponoval informáciami o dodaní pohonných látok, pretože tieto boli vždy preberané a bolo s nimi vždy manipulované zamestnancami žalobcu a to v jeho priestoroch aj za spoločnosť POLARON, s.r.o., a teda mal disponovať aj údajmi o dopravných prostriedkoch, ktoré prepravu tohto tovaru vykonali. Táto skutočnosť je podporená aj samotnou kúpnu zmluvou uzatvorenou so spoločnosťou POLARON, s.r.o., podľa ktorej samotné doklady mali informácie o dopravných prostriedkoch obsahovať.

2.6 Žalovaný k žalobcom uplatnenému odpočítaniu dane z dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. za dodanie pohonných látok uviedol, že ako dôkazy k tomuto dodaniu boli získané dodacie listy a kúpna zmluva. Správca dane preveroval nárok uplatnený žalobcom, pričom za účelom získania dôkazov o dodaní pohonných látok dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. zaslal dožiadanie, na základe ktorého vyplynulo, že uvedená spoločnosť so správcom dane nespolupracovala a nepredložila žiadne doklady, ktoré by dodanie pohonných látok potvrdili. Správca dane vykonal dňa 02.02.2015 ústne pojednávanie so žalobcom, kde ho oboznámil so zistenými skutočnosťami a zároveň umožnil žalobcovi aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy. Aj v rámci ústneho pojednávania vykonaného dňa 14.08.2015 bol žalobca opätovne oboznámený s pochybnosťami v prípade dodania tovaru deklarovaným dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o., pričom žalobcovi bolo umožnené, aby sa k týmto skutočnostiam vyjadril, resp. predložil dôkazy, ale žalobcom nebolo podané žiadne vyjadrenie a neboli predložené žiadne dôkazy. Podľa názoru žalovaného dožiadanie, na základe ktorého bolo u spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. vykonané miestne zisťovanie má priamy vplyv na zistenia správcu dane a rovnako z uvedeného vyplýva, že správca dane preniesol v prípade zistených pochybností o dodaní tovaru dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. na žalobcu, ktorý však dôkazy o týchto transakciách nepredložil.

2.7 Žalovaný ďalej uviedol, že za účelom získania dôkazov o dodaní, o skladovaní a o preprave pohonných látok deklarovaným dodávateľom KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. správca dane vykonal výsluch svedka P. A., ktorý len formálne potvrdil, že k dodaniu pohonných látok došlo a na ich dodanie

vystavil faktúry pre žalobcu. Podľa žalovaného svedok len opísal, že tovar nakupoval od svojho dodávateľa a bol dodaný a prepravený priamo do skladov žalobcu, kde bol preberaný jeho zamestnancami, že údaje o preprave mali byť uvádzané na dodacích listoch, pričom z nich taká skutočnosť nevyplývala. Na základe uvedeného mal žalovaný za to, že priamo žalobca bol účastný na obchodoch a mal disponovať aj informáciami o preprave tohto tovaru. Aj v tomto ohľade postupoval správca dane v zmysle zákona, keď so svedeckou výpoveďou a jej vyhodnotením oboznámil žalobcu na ústnom pojednávaní dňa 17.05.2016, pričom ani v tomto prípade žalobca nepredložil žiadne dôkazy.

2.8 V prípade dodania tovaru oslobodeného od dane deklarovanému odberateľovi SPOLIMPEX, spol. s.r.o. žalovaný nesúhlasil so záverom súdu o nedostatočnom skúmaní prepravy tovaru a prijatia tovaru spoločnosťou SPOLIMPEX, spol. s.r.o., pretože z rozhodnutia správcu dane a žalovaného vyplýva, že správca dane preveroval prijatie tovaru priamo u spoločnosti SPOLIMPEX, spol. s.r.o. ako aj zdanenie nadobudnutia tovaru touto spoločnosťou, pričom bolo zistené, že Čestmír Polách ako zástupca spoločnosti SPOLIMPEX, spol. s.r.o., ktorý mal predmetné zdaniteľné obchody uskutočňovať, si nepamätal ani podrobnosti o preprave ani na názvy prepravcov. Podľa jeho výpovede mal byť tovar predaný na autách v Českej republike poľskej spoločnosti Dalgety Polska. Spoločnosť SPOLIMPEX, spol. s.r.o. nepriznala žiadny zdaniteľný obchod a za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2011 podala daňové priznanie na nulovú čiastku. Rovnako je z rozhodnutia správcu dane a žalovaného evidentné aj to, že správca dane vykonal preverenie prepravy u prepravcov P. Q. Q., K. X. - T. a BILFER TRADING s.r.o. Zo zistení u prepravcu K. X. - T. vyplýva, že nevykonal žiadnu prepravu pre spoločnosť SPOLIMPEX, spol. s.r.o. a k medzinárodným nákladným listom, na základe ktorých mal prepravu vykonať uviedol, že na ich základe prepravu nevykonal. V prípade prepravcov P. Q. Q. a BILFER TRADING s.r.o. bolo zistené, že títo vykonali prepravu, ale táto nebola vykonaná do Českej republiky, ale na území Slovenska zo Selíc do Bolerázu do spoločnosti AMYLUM SLOVAKIA, spol. s.r.o., čím bolo vyvrátené aj tvrdenie G. X., že tovar bol predávaný na autách v Českej republike poľskej spoločnosti Dalgety Polska.

2.9 Aj v prípade dodania tovaru oslobodeného od dane deklarovanému odberateľovi MB PETROL, s.r.o. žalovaný nesúhlasil so záverom súdu, pretože správca dane preveroval prijatie tovaru priamo u spoločnosti MB PETROL, s.r.o., ktorá nadobudnutie tovaru nepriznala a nepredložila ani žiadne doklady, ktorými by jeho prijatie preukázala. Prijatie tovaru samotným odberateľom MB PETROL, s.r.o. sa nenachádzalo v medzinárodných nákladných listoch CMR, ani na nákladných listoch, faktúrach a dodacích listoch, ktoré sa nachádzali v účtovníctve žalobcu. Z elektronických sprievodných administratívnych dokladov (e-SD) ako aj prepravných dokladov CMR vyplývalo, že miestom vykladania tovaru je TOPEK Oil.cz, a.s., ale ani touto spoločnosťou nebolo na dodacích listoch a prepravných dokladoch potvrdené prevzatie tovaru. Navyše vyjadrenie žalobcu o zabezpečení dopravy odberateľom MB PETROL, s.r.o., je v rozpore s dokladmi e-SD, z ktorých vyplýva, že organizátorom prepravy bol daňový subjekt JOPI TRADE, spol. s.r.o. Žalovaný uviedol, že na základe týchto skutočností nedošlo k preukázaniu fyzickej prepravy a prijatia tovaru deklarovaným odberateľom MB PETROL, s.r.o. z iného členského štátu, čím neboli splnené podmienky pre oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu. Správca dane preveroval aj prepravcu H. U., ktorý predložil faktúry k výkonu prepravy pre spoločnosť MB PETROL, s.r.o. a medzinárodné nákladné listy a dodacie listy, z ktorých vyplýva, že príjemcom tovaru bola spoločnosť TOPEK Oil.cz, a.s.

2.10 V závere kasačnej sťažnosti žalovaný uviedol, že zrušené rozhodnutie žalovaného 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 20.02.2017, pričom súd sa vo vydanom rozsudku s týmito oznámeniami vôbec nevysporiadal.

3.1 Dňa 26.10.2017 bolo krajskému súdu doručené vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti žalovaného, v ktorom kasačným súdom navrhoval, aby kasačnú sťažnosť zamietol, potvrdil rozsudok krajského súdu a žalobcovi priznal náhradu trov konania.

3.2 Podľa názoru žalobcu, žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol žiaden argument alebo skutočnosť, ktorú by neuviedol v konaní pred súdom už predtým alebo v rámci administratívneho - daňového konania, ktorého rozhodnutie bolo predmetnou žalobou napadnuté. Podľa žalobcu krajský súd sa riadne vysporiadal s argumentáciou žalovaného a zhodnotil všetky skutočnosti a argumenty žalovaného v rámci svojho rozhodovania, pričom svoje závery a dôvody svojho rozhodnutia jasne a riadne uviedol aj v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 zák. č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

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

4.3 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.

4.4 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 hnuteľné 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.

4.5 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.

4.6 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.

4.7 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.

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

4.9 Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

4.10 Podľa § 43 ods. 4 zákona o DPH oslobodené od dane je premiestnenie tovaru zdaniteľnej osoby z tuzemska do iného členského štátu na účely jej podnikania (§ 8 ods. 4), ak by dodanie tohto tovaru pre inú osobu bolo oslobodené od dane podľa odseku 1.

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

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

4.12 Podľa § 43 ods. 8 zákona o DPH ak prepravu tovaru z tuzemska do iného členského štátu vykoná odberateľ alebo ju zabezpečí odberateľ inou osobou, platiť je povinný mať doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ do konca šiesteho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po skončení kalendárneho mesiaca, v ktorom sa uskutočnilo dodanie tovaru. Ak platiť nemá doklady podľa odseku 5 písm. b/ alebo c/ v lehote podľa prvej vety, uvedie dodanie tovaru bez oslobodenia od dane do daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplynula táto lehota.

4.13 Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“), 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.

4.14 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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

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

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

5.

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

5.2 Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave potom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím na ustanovenie § 461 SSP dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

5.3 V predmetnej veci žalovaný rozhodnutím č. 103949017/2016 zo dňa 20.09.2016 zmenil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu tak, že vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2011 vo výške 306.040,97 €, nakoľko prvostupňový orgán nesprávne vypočítal vyrubenú daň v prípade dodania tovaru odberateľom SPOLIMPEX, spol. s.r.o. a MB PETROL, s.r.o. do iného členského štátu.

5.4 Preskúmaným rozhodnutím žalovaného nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 195.544,49 € z dodávateľských faktúr od dodávateľov KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o., a POLARON, s.r.o., (od 09.04.2014 právny nástupca RICHI RESTAURANTS & CATERING s.r.o.) za dodanie pohonných látok a zároveň nebolo priznané oslobodené dodanie tovaru - kukurice pre odberateľa SPOLIMPEX, spol. s.r.o., Luhačovice, Česká republika a dodanie tovaru - pohonných látok odberateľovi MB PETROL, s.r.o., Praha, Česká republika, v celkovej sume dane 110.496,48 €.

5.5 Dôvodom neuznania odpočítania dane bola skutočnosť, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru - pohonných látok deklarovaných dodávateľmi KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. a POLARON, s.r.o. uvádzanými na preverovaných faktúrach, čím žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane ustanovených v § 49 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH, v nadväznosti na ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH. Dôvodom pre neuznanie oslobodenia od dane pri tovare prepraveného do iného členského štátu odberateľom SPOLIMPEX, spol. s.r.o. a MB PETROL, s.r.o. bola skutočnosť, že nedošlo k preukázaniu splnenia podmienok oslobodeného dodania tovaru a k preukázaniu prijatia tovaru týmito odberateľmi.

5.6 Kasačný súd z pripojeného administratívneho spisu zistil, že svedok F. Z. (bývalý konateľ spoločnosti POLARON, s.r.o.) vo svojej výpovedi potvrdil, že pri predaji tovaru žalobcovi si prepravu tovaru zabezpečoval žalobca od POLARON, s.r.o. sám tým spôsobom, že žalobca si stočil dohodnuté množstvo litrov do cisterny, keďže tovar sa nachádzal v prenajatom sklade od žalobcu, následne bol tovar vyfakturovaný a ako doklad o množstve stočených litrov dostala spoločnosť POLARON, s.r.o. od žalobcu stáčajací lístok. Za žalobcu tovar od spoločnosti POLARON, s.r.o. prijali skladníci spoločnosti alebo zamestnankyne spoločnosti. K dodávateľom spoločnosti POLARON, s.r.o. svedok F. Z. uviedol, že prepravu tovaru od dodávateľa do skladu, ktorý mala spoločnosť POLARON, s.r.o. prenajatý od žalobcu, zabezpečoval dodávateľ spoločnosti POLARON, s.r.o. a prepravu tovaru pri nákupe objednával

on sám spolu s tovarom od svojho dodávateľa. Za spoločnosť POLARON, s.r.o. nebol na mieste fyzickej nakládky tovaru u dodávateľa prítomný nikto, tovar prišiel na sklad. Za spoločnosť POLARON, s.r.o. tovar odberateľovi odovzdal F. Z..

5.7 Svedok P. A. (bývalý konateľ spoločnosti KOLO - KOMPANY, spol. s.r.o.) potvrdil, že pri predaji tovaru žalobcovi, si prepravu tovaru zabezpečoval žalobca sám tým spôsobom, že keď tovar objednával od svojho dodávateľa, tak bol objednaný aj s prepravou, pričom cena prepravy bola zahrnutá v cene tovaru. V prípade, keď dodávateľ nevedel prepravu zabezpečiť, tak prepravu objednal aj inde ako u dodávateľa tovaru a prepravu tovaru hradil P. A.. Za prepravu tovaru spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. prijala faktúru alebo príjemku a prepravná trasa bola ČEPRO - VLČANY. Svedok P. A. zároveň potvrdil, že prepravu tovaru žalobca nevykonával. Za spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. objednávky prijímal a vybavoval P. A., za žalobcu objednávali tovar p. A., p. A., p. G., skladník, telefonicky, niekedy P. A. osobne, lebo do spoločnosti žalobcu chodil. Podľa vyjadrenia svedka P. A. tovar nakladali skladníci zo spoločnosti ČEPRO a pri vykládke tovaru bol prítomný P. A., za žalobcu bol prítomný pri vykládke tovaru skladník, tovar prijal skladník a potom bol tovar vypustený do skladu.

5.8 Z výpovedí bývalých konateľov dodávateľských spoločností tak vyplynulo vystavenie dodávateľských faktúr ako i dodanie fakturovaného tovaru - pohonných hmôt pre žalobcu., pričom prepravu tovaru zabezpečovali dodávateľia na svoj účet a táto bola zahrnutá v cene tovaru s tým, že za dodávateľov sa zúčastňovali odovzdania tovaru konatelia oboch spoločností.

5.9 Správca dane svoj záver o nepreukázaní reálneho uskutočnenia obchodov vyvodil z pochybnosti, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi, pretože dodanie tovaru, ako sám uviedol, nie je možné zistiť. Napriek tejto pochybnosti správca dane odmietol vypočítať konkrétnych svedkov navrhnutých žalobcom, ktorí boli prítomní pri dodaní tovaru a mali tak jednoznačnú vedomosť, či transakcia prebehla tak, ako tvrdil žalobca a aj bývalí konatelia dodávateľov POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s.r.o. Správca dane odmietol vypočítať navrhnutých svedkov B. O., bývalých zamestnancov V. A. a F. B., právneho zástupcu žalobcu P. P. O., dovypočítať svedka F. Z. z dôvodu, že žalobcom neboli predložené žiadne špecifikácie, na základe ktorých by bolo možné navrhovaných svedkov vypočítať a tiež z dôvodu, že z vykonaných dôkazov nevyplýva, že navrhovaní svedkovia by mali disponovať informáciami potrebnými na objasnenie predmetných skutočností, ktoré by mohli mať zásadný vplyv na posúdenie predmetných obchodov. Na druhej strane však správca dane tvrdil, že bolo vo sfére vplyvu žalobcu preukázať uskutočnenie predmetných obchodných transakcií a zabezpečiť relevantné informácie a doklady preukazujúce uskutočnenie predmetných obchodných transakcií.

5.10 Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, tak v daňovom konaní platí zásada, že 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, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených (§ 24 ods. 1 písm. a/ až c/ daňového poriadku).

5.11 Najvyšší súd Slovenskej republiky 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 zaťažovať ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Uvedené je podporené aj ustálenou judikatúrou najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

5.12 „Vnútroštátnu právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je potrebné vykladať s právom Európskej únie, s jej právnou úpravou pre túto nepriamu daň, Smernicou Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdneho dvora vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s

prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so 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).

5.13 „Skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu. V tejto súvislosti možno poukázať na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami“ (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011).

5.14 Správca dane po vykonaných dožiadaniach miestne príslušného správcu dane daňového subjektu RICHI RESTAURANT & CATERING s.r.o. (právneho nástupcu POLARON, s.r.o.) a daňového subjektu KOLO - KOMPANY, spol. s.r.o. zotrval na stanovisku, že nebolo možné potvrdiť uskutočnenie obchodov medzi dodávateľmi a žalobcom, nebolo možné preveriť pôvod tovaru, nadobudnutie tovaru a skutočnosti týkajúce sa prepravy tovaru a uskutočnenie dodávok pre spoločnosť JOPI TRADE, spol. s.r.o., pretože dodávatelia boli v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktní, čo však podľa názoru kasačného súdu nepreukazuje nekontaktnosť týchto spoločností v kontrolovanom zdaňovacom období.

5.15 Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uviedol, že v rámci daňovej kontroly správca dane zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti dane z pridanej hodnoty, pretože obchodné transakcie, ktoré sú predmetom preverovania v rámci daňovej kontroly, neboli bežnými obchodnými transakciami, ale len deklarované s cieľom získať daňovú výhodu - vrátenie DPH na vstupe z faktúr znejúcich na nekontaktných dodávateľov POLARON, s.r.o. a KOLO - KOMPANY, spol. s.r.o..

5.16 Podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným Smernicou 2006/112/ES. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11).

5.17 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).

5.18 V tejto súvislosti je potrebné konštatovať, že je na správcovi dane, aby zistoval, či sa dodávateľia žalobcu dopustili podvodného konania, alebo nie. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že ide o podvodné konanie, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom priadku overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu prípadne podvodnému konaniu u dodávateľa žalobcu, prípadne aj u žalobcu samotného, rovnako či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť, prípadne aj, že sa podvodného konania zúčastnil. Kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010 <. zo dňa 30.06.2011, alebo 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 v ktorých 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.

5.19 Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na skutočnosť, že žalobcovi boli Národnou kriminálnou agentúrou dňa 15.04.2014 zaistené všetky doklady a písomnosti za roky 2009 až do 15.04.2014, o čom boli spísané zápisnice, ktoré žalobca správcovi dane na pojednávaní dňa 12.05.2014 predložil. Ak mal správca dane aj napriek dôkazom zabezpečeným od NAKA stále pochybnosť o dodaní tovaru, pretože tieto doklady zabezpečené správcom dane neboli dostatočnými dôkazmi, že obchodné transakcie boli uskutočnené tak ako boli žalobcom deklarované, mal vykonať ďalšie dokazovanie, ktoré by jeho pochybnosť úplne odstránilo. Pochybnosť ako taká nemôže mať za následok konštatovanie, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH.

5.20 Kasačný súd má za to, že v prípade pochybností mal postupovať správca dane v zmysle zásad daňového konania, tak aby tieto pochybnosti odstránil v súčinnosti s daňovým subjektom, ktorý navrhoval v rámci preukázania dôvodnosti odpočítania dane vypočutie navrhovaných svedkov - bývalých konateľov a zamestnancov dodávateľských spoločností a preverenie ďalších skutočností, týkajúcich sa dodávateľov spoločností POLARON, s.r.o. a KOLO - KOMPANY, spol. s.r.o., evidencie tovaru v skladovom systéme žalobcu a uskutočnenia dodaní tuzemským odberateľom. Z rozsahu dokazovania vykonaného správcom dane nemožno spoľahlivo vyvodiť záver, že žalobca v súvislosti s preukazovaním dodania deklarovaných plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno pokiaľ sa týka okolností majúcich svoj pôvod na strane dodávateľskej spoločnosti. Žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti predložil správcovi dane Kúpnu zmluvu z 15.01.2011, Nájomnú zmluvu z 31.01.2011, Rámcovú kúpnu zmluvu z 25.02.2011, zmluvu o preprave vecí z 03.01.2011, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, príjemky saldokonto záväzkov voči dodávateľovi, evidenciu príjmu a výdaja tovaru. Výpoveďou bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti bolo navyše potvrdené uskutočnenie deklarovaných obchodov a rovnako bol popísaný i spôsob objednávaní 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 vypočuť i bývalých zamestnancov tejto spoločnosti, tiež právneho zástupcu uvedenej spoločnosti, ktorý sa mal zúčastňovať pri obchodných rokovaniach žalobcu a dodávateľa POLARON, s.r.o.

5.21 Kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu a má 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 F. Z. - konateľ POLARON, s.r.o. od

23.03.2010 do 09.03.2012), 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. V súvislosti s objasnením celého obchodu, kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že správca dane sa vôbec nevenoval a nevysporiadal s rámcovou kúpnu zmluvou z 03.01.2011, zmluvou o preprave vecí z 03.01.2011, kúpnu zmluvou z 15.01.2011, nájomnou zmluvou z 31.01.2011, ktoré s poukazom na ich obsah môžu mať priamy súvis a dopad na objasnenie skutkových okolností.

5.22 Kasačný súd má zato, že správca dane nedostatočne skúmal prepravu tovaru do Česka, ktorú mala zabezpečovať spoločnosť BILFER TRADING, s.r.o., Q. P.D. a T.-L. X. a jeho prevzatie spoločnosťou SPOLIMPEX, spol. s.r.o., ktorá mala tovar následne predat' do Poľska. Z listinných dôkazov získaných správcom dane (medzinárodné nákladné listy, správa Českej daňovej správy o preverení dodávok JOPI TRADE, spol. s r.o. pre SPOLIMPEX, spol. s r.o., podľa ktorej SPOLIMPEX, spol. s.r.o. za IV. Q/2011 podala nulové daňové priznanie DPH a neboli priznané žiadne nadobudnutia ani uskutočnené plnenia) a svedeckých výpovedí prepravcov, podľa ktorých preprava tovaru podľa dokladov o preprave realizovaná nebola vyplýva, že tovar nebol prepravený zahraničnému odberateľovi z tuzemska do iného členského štátu. Avšak z výsluchu svedka konateľa SPOLIMPEX, spol. s r.o. vyplýva, že predmetný tovar bol následne predaný do Poľska, spoločnosti Dalgety Polska. V tejto časti správca dane nedostatočne zistil skutkový stav tak, aby bolo možné objasniť, či išlo o obchodný reťazec, či niekto z reťazca sa mohol dopustiť nezákonnosti a či žalobca ako dotknutá osoba vedel, mal vedieť alebo mohol vedieť, že predmetné dodanie tovaru zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu odberateľa, v rámci obchodného reťazca; ak išlo o obchodný reťazec, čo je úlohou správcu dane zistiť a zistenie logicky odôvodniť.

5.23 Kasačný súd považuje názor krajského súdu za správny, že správca dane nedostatočne skúmal prepravu tovaru do iného členského štátu EU pre českú spoločnosť MB PETROL, s.r.o. a jeho prevzatie odberateľom. Správca dane nedostatočne skúmal prepravu tovaru do Česka, ktorú mal zabezpečovať odberateľ na základe osobitných zmlúv s dopravcami H, VERAMI Internacional Company, s.r.o., Komenského 18/9, Vyškov, ČR, IČO:29 219 914 a jeho prevzatie spoločnosťou MB PETROL, s.r.o. Správca dane sa uspokojil len s medzinárodnými nákladnými listami z ktorých vyplýva, že miesto naloženia tovaru bolo vo Vlčanoch-SR, miesto vyloženia tovaru boli Pardubice-ČR a skutočných dopravcov nevypočul napriek tomu, že z listinných dôkazov získaných správcom dane (medzinárodné nákladné listy) je zrejmé, že odberateľ MB PETROL, s.r.o. prevzatie tovaru nepotvrdil a z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu daňových informácií vyplýva, že MB PETROL, s.r.o. daňové priznanie k DPH nepodala. V tejto súvislosti bolo potrebné doplniť už získané informácie z medzinárodnej výmeny daňových informácií (že MB PETROL, s.r.o. uzavrela so spoločnosťou TOPEK.OIL,cz, a.s. zmluvu o poskytovaní služieb pri nakladaní s minerálnymi olejmi, na základe ktorej mala spoločnosť TOPEK.OIL,cz, a.s. naskladniť v mesiaci december 2011 pre MB PETROL, s.r.o. pohonné hmoty od platiteľov z EÚ) o listinné dôkazy prípadne výsluch svedkov minimálne k nešpecifikovanej zmluve o poskytovaní služieb medzi spoločnosťou MB PETROL, s.r.o. a spoločnosťou TOPEK.OIL,cz, a.s. z ktorej by bolo možné nájsť odpovede na otázky o prevzatí tovaru a platiteľa z EÚ od ktorého daňový subjekt minerálny olej nakúpil.

V tejto časti správca dane nedostatočne zistil skutkový stav tak, aby bolo možné objasniť i tú skutočnosť, či išlo o obchodný reťazec, či niekto z reťazca sa mohol dopustiť nezákonnosti a či žalobca ako dotknutá osoba vedel, mal vedieť alebo mohol vedieť, že predmetné dodanie tovaru zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu odberateľa, v rámci obchodného reťazca; ak išlo o obchodný reťazec, čo je úlohou správcu dane zistiť a zistenie logicky odôvodniť.

6.

6.1 Po vyhodnotení závažnosti kasačných dôvodov žalovaného vo vzťahu k napadnutému rozsudku

krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu, Najvyšší súd Slovenskej republiky v zmysle § 461 SSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby vyhovel kasačnej sťažnosti, pretože konanie pred finančnými orgánmi nebolo súladné so zákonom a krajský súd postupoval preto vecne správne, keď zrušil rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

6.2 Rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nedostatočného zistenia skutkového stavu veci a napadnuté rozhodnutia sú predčasné a nepreskúmateľné pre ich nedostatočné odôvodnenie. Žalovaný je v ďalšom konaní viazaný názorom kasačného súdu, jeho povinnosťou bude predovšetkým doplniť dokazovanie za účelom riadneho zistenia skutkového stavu veci v naznačenom smere a po doplnení dokazovania vo veci znovu rozhodne s tým, že rozhodnutie bude náležite odôvodnené v zmysle § 63 ods. 5 daňového poriadku.

6.3 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.

6.4 Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.