

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/61/2017
Identifikačné číslo spisu: 1016202562
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1016202562.1

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.: 103947568/2016 zo dňa 20. septembra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/270/2016-271 zo dňa 13. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/270/2016-271 zo dňa 13. júla 2017 z a m i e t a .

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov kasačného konania na účet právneho zástupcu žalobcu. O výške trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Bratislave po právoplatnosti rozsudku samostatným uznesením.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/, e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103947568/2016 zo dňa 20.09.2016 a rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 103408097/2016 zo dňa 27.06.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty, 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 november 2011 v sume 175.811,88 €. O trovách konania rozhodol súd tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému úplnú náhradu trov konania.

1.2 Krajský súd z obsahu administratívneho spisu žalovaného zistil, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty JOPI TRADE spol. s r.o. daňovú kontrolu z 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 Žalobca správcovi dane na pojednávaní konanom dňa 12.05.2014 oznámil, 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 Z dokladov zabezpečených správcom dane k výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že za zdaňovacie obdobie november 2011 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa POLARON, s.r.o., (od 09.04.2014 právny nástupca RICHI RESTAURANTS & CATERING, s.r.o.) za dodanie pohonných látok (faktúry č. 612188, 612191, 612192, 612193, 612194, 312196, 612197, 612199 a 612211) a od dodávateľa KOLO KOMPANY spol. s r.o., za dodanie pohonných látok (faktúry č. 610211, 610212, 610215, 610216, 610217, 610219, 610221, 610222, 612202, 610223, 610225, 612205, 610226, 612206, 610227, 610228, 612208, 610230, 610232, 612210, 610234, 610235).

1.5 Za účelom zistenia skutkového stavu vecí správca dane dňa 02.02.2015 vypočul konateľa spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o., za účelom preverenia reálnosti dodania tovaru od dodávateľov 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 Z dôvodu preverenia dodania tovaru do iného členského štátu, uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu a podmienok prepravy súvisiacej s dodaním tovaru bola daňová kontrola bola prerušená v období od 06.02.2015 (rozhodnutie č. 9900430/5/287689/2015/Krin) do 07.08.2015. Správca dane listom z 10.08.2015, doručeným žalobcovi dňa 13.08.2015, oznámil žalobcovi, že dňa 07.08.2015 pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola DPH za zdaňovacie obdobia mesiacov január až december 2011 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 Správca dane na základe písomného vyjadrenia žalobcu zo dňa 13.10.2015 k Protokolu č. 20845374/2015 zo dňa 10.09.2015 a žalobcom navrhnutých dôkazov vypočul svedka p. W. I. - bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s.r.o., o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102527746/2016 zo dňa 10.02.2016 a svedka p. V. N. - bývalého konateľa spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. vo veci obchodných transakcií uskutočnených pre daňový subjekt JOPI TRADE, spol. s r.o., o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102518375/2016 zo dňa 09.02.2016.

1.9 Dňa 17.05.2016 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami vykonaného dokazovania (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103155420/2016). 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. Dňa 23.06.2016 žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 14.06.2016.

1.10 Na základe zisteného skutkového stavu Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v rozhodnutí č.

103408097/2014 zo dňa 27.06.2016 vyrubil daňovému subjektu JOPI TRADE, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie november 2011 rozdiel dane v sume 175.811,88 € na DPH (daň vyrubená daňovým priznaním doručeným vo výške 120.461,17 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 296.273,05 €), z dôvodu, že z dokladov zabezpečených správcom dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, t.j. z faktúr a dodacích listov, z nájomnej zmluvy zo dňa 31.01.2011 a z kúpnej zmluvy zo dňa 15.01.2011 a z Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 25.02.2011 nie je možné zistiť, či tovar bol skutočne dodaný platiteľovi JOPI TRADE, spol. s r.o. Správca dane mal za to, že žalobcom nebolo preukázané reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach, spoločnosťou POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. a tým ani vznik daňovej povinnosti v tuzemsku, ktorý je zákonnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

1.11 Žalovaný dňa 20.09.2016 rozhodnutím č. 103947568/2016 zo dňa 20.09.2016, na základe podaného odvolania žalobcu, rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil a odvolanie zamietol.

1.12 Krajský súd v odôvodnení rozsudku konštatoval, že v danom prípade žalovaný a správca dane vo svojich rozhodnutiach dospeli k záveru, že daňovou kontrolou bolo preukázané, že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli deklarovaným spôsobom, žalobca nepreukázal ich realitu a neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa vystavujúceho faktúry, ktorých pravdivosť správca dane spochybňuje.

1.13 V tejto súvislosti poukázal krajský súd na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 50, 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 vzťahujúcu sa na tieto služby alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti a bez toho, aby tento orgán objektívne preukázal, že samotná 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 platí, že daňový orgán nie oprávnený zamietnuť právo na odpočet dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa požaduje vykonanie nároku na odpočet dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, alebo z dôvodu, že uvedená zdaniteľná osoba nemá okrem danej faktúry iné dokumenty, ktorých povaha by preukazovala, že uvedené podmienky boli splnené (rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 51).

1.14 Krajský súd ďalej uviedol, že dôkazy o prípadnej protiprávnosti konania obchodných partnerov žalobcu nemožno považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti jeho konania, ani v tom nemožno badať jeho vedomosť o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho priamu, cieľnú a úmyselnú participáciu na daňovom podvode. (v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf 1/2010 zo dňa 19.08.2010). Ďalej uviedol, že žalobca v čase uskutočnenia zdaniteľných dokladov vykonal úkony odbornej starostlivosti zamerané na preverenie spoločnosti POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o., ktoré bolo možné v rámci dostupných informačných zdrojov vykonať a ktoré sa v rámci obvyklej hospodárskej praxe pred realizáciou obchodu bežne vykonávajú. Žalobca si preveril existenciu dodávateľov z verejne dostupných registroch (Obchodný register, Register platiteľov DPH) a tiež preveril, že dodávatelia nie sú evidovaní v zoznamoch uvedených finančnou správou alebo inými inštitúciami, ktoré by identifikovali ich nespoľahlivosť.

1.15 Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a zo zistení, ktoré vyplynuli z administratívneho spisu žalovaného, krajský súd posúdil záver žalovaného i správcu dane o nepreukázaní reálneho dodania tovaru žalobcovi a o nesplnení dôkaznej povinnosti ako predčasný a nemajúci vo vykonanom dokazovaní materiálny podklad, pričom za tento nemožno považovať pochybnosti orgánov finančnej správy.

1.16 Podľa názoru krajského súdu daňové orgány v konaní nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu, alebo, že by páchatelom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom (tiež súdu) prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH.

1.17 Podľa názoru krajského súdu, pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, mohli daňové orgány zamietnuť právo odpočítať hodnotu zaplatenej DPH len za predpokladu, že v konaní objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

1.18 Krajský súd, na základe dôkazov nachádzajúcich sa v administratívnom spise dospel k záveru, že uvedené preukázané rozhodne nebolo. Správca dane v napadnutom rozhodnutí svoj záver o nepreukázaní reálneho uskutočnenia obchodu vyvodil zo svojej pochybnosti, či tovar bol skutočne dodaný žalobcovi, pretože dodanie tovaru, ako sám uviedol, nie je možné zistiť. Napriek tejto pochybnosti odmietol vypočúť 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 POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o., pretože podľa správcu dane žalobcom neboli predložené žiadne špecifikácie, na základe ktorých by bolo možné navrhovaných svedkov vypočúť 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. Nakoľko na druhej strane správca dane v napadnutom rozhodnutí tvrdil, že bolo vo sfére vplyvu žalobcu preukázať uskutočnenie predmetných obchodných transakcií a zabezpečiť relevantné informácie a doklady preukazujúce uskutočnenie predmetných obchodných transakcií krajský súd usúdil, že z uvedeného vyplýva nejednotnosť názoru správcu dane a takýto postup správcu dane je možné hodnotiť ako postup v rozpore s účelom daňovej kontroly, ktorej účelom je preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov majúcich vplyv na daňové výdavky žalobcu.

1.19 Krajský súd sa v plnom rozsahu stotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane nemôže zaťažiť žalobcu preukazovaním skutočností, ktoré nezabezpečoval a nemôže ich ani ovplyvniť, keď prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ, čo potvrdil vo svojej výpovedi aj bývalý konateľ spoločnosti POLARON, s.r.o., resp. prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ na svoj účet a bola zahrnutá do ceny tovaru, čo potvrdil vo svojej výpovedi bývalý konateľ spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. Krajský súd uviedol, že zo skutkového stavu zisteného daňovými orgánmi je vylúčené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu (iného protiprávneho konania) alebo, žeby páchatelom pomáhal. Uvedené vyplýva aj z výpovede svedka p. I. (POLARON, s.r.o.) a svedka p. N. (KOLO-KOMPANY, spol. s r.o.).

1.20 Podľa názoru krajského súdu z výpovede p. Nahálku ani z dôkazov zabezpečených správcou dane a z takto zisteného skutkového stavu žalovaný nemohol vyvodiť záver, že žalobca nepreukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru zo strany dodávateľa - platiteľa POLARON, s.r.o. skutočne došlo, keď p. I. (konateľ spoločnosti POLARON, s.r.o. v čase obchodných transakcií) nepredložil dňa 10.02.2016 žiadne relevantné a konkrétne informácie a dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru. Krajský súd uviedol, že p. I. jasne opísal transakciu dodania tovaru žalobcovi, pri preberaní tovaru bol prítomný skladník žalobcu, resp. iný zamestnanec, ktorého žalobca aj navrhol vypočúť, no správca dane aj tento výsluch odmietol zrealizovať. Tiež skutočnosť, že správca dane nezískal žiadne dôkazy a doklady od dodávateľa, ktoré by potvrdzovali tvrdenia W. I., nemôže byť na ťarchu žalobcu.

1.21 Rovnako ani z výpovede p. N. ani z dôkazov zabezpečených správcou dane a z takto zisteného

skutkového stavu žalovaný nemohol vyvodit' záver, že žalobca nepreukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru zo strany dodávateľa - platiteľa KOLO- KOMPANY, spol. s r.o. skutočne došlo, keď p. N. nepredložil počas svojej svedeckej výpovede dňa žiadne relevantné a konkrétne informácie a dôkazy týkajúce sa preukázania uskutočnenia prepravy predmetného tovaru. Podľa názoru krajského súdu p. N. jasne opísal transakciu dodania tovaru žalobcovi, pri preberaní tovaru bol prítomný skladník žalobcu, resp. iný zamestnanec, ktorého žalobca aj navrhol vypočúť, no správca dane tento výsluch nerealizoval. Tiež skutočnosť, že správca dane nezískal žiadne dôkazy a doklady od dodávateľa, ktoré by potvrdzovali tvrdenia p. N., nemôže byť na ťarchu žalobcu a mal dôslednejšie preverovať dodanie tovaru žalobcovi, keď aj sám uviedol, že nespochybňuje existenciu predmetného tovaru, ktorý však nie je dôkazom, že tovar bol dodaný platiteľovi deklarovanej dodávateľom.

1.22 K preukázaniu dodania tovaru žalobcovi krajský súd podotkol, že správcovi dane bolo známe, 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 aj predložil. Správca dane preto ďalšie dokazovanie vykonával na základe dokladov, resp. ich fotokópií poskytnutých NAKA, keďže žalobca dokladmi týkajúcimi sa predmetného zdaňovacieho obdobia nedisponoval. Ak žalovaný mal aj napriek dôkazom zabezpečeným od NAKA stále pochybnosť o dodaní tovaru, pretože tieto doklady zabezpečené správcom dane nie sú dostatočnými dôkazmi, že obchodné transakcie boli uskutočnené tak, ako boli žalobcom deklarované, mal vykonať ďalšie dokazovanie, ktoré by jeho pochybnosť úplne odstránilo. Pochybnosť ako taká nemôže mať za následok konštatovanie, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH.

1.23 Krajský súd uviedol, že ani z miestnych zisťovaní vykonaných miestne príslušným správcom dane Daňovým úradom Bratislava nie je možné vyvodit' záver, že žalobca nepreukázal, že k reálnemu dodaniu tovaru zo strany dodávateľov POLARON, s.r.o. a KOLO - KOMPANY, spol. s r.o. skutočne došlo, keďže miestne príslušný správca dane nevedel potvrdit' uskutočnenie zdaniteľných obchodov z dôvodu, že spoločnosť RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o., ktorá je od 09.04.2014 právnym nástupcom spoločnosti POLARON, s.r.o., je nekontaktná, na adrese uvedenej v Obchodnom registri nesídlí, nenachádza sa tam ani poštová schránka s označením spoločnosti, uvedená spoločnosť so správcom dane nespupracuje, zásielky nepreberá a na výzvy správcu dane nereaguje, spoločnosť KOLO-KOMPANY na adrese uvedenej v obchodnom registri nesídlí, nemá zaplatené služby virtuálneho sídla, výzva na predloženie dokladov sa vrátila na Daňový úrad Bratislava s poznámkou „adresát neznámy“. Taktiež predvolanie konateľa spoločnosti Y. sa vrátilo na Daňový úrad s poznámkou „neznámy, nedostatočná adresa“. Krajský súd na základe uvedeného konštatoval, že na preukázanie reálnosti plnenia žalobcovi, miestne zisťovanie vykonané príslušným daňovým úradom nemá žiaden vplyv, pretože zistené skutočnosti neosvedčujú, že spoločnosti POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. boli nekontaktné aj v preskúvanom zdaňovacom období.

1.24 Podľa názoru krajského súdu žalobcovi nie je možné vytýkať, že neuniesol dôkazné bremeno ohľadom skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného daňového subjektu; dôkazné bremeno ohľadom ním tvrdených skutočností naopak neuniesol žalovaný. Svoj záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom nepodložil dostatočnými dôvodmi, a preto je jeho rozhodnutie nepreskúmateľné (rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs 131/2004).

1.25 Krajský súd uviedol, že po tom, ako žalobca poskytol správcovi dane súčinnosť pri zisťovaní skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, pričom správca dane nespochybnil preukázateľne vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených žalobcom a ani samotný obchod, prenieslo sa dôkazné bremeno z daňového subjektu na správcu dane, ktorý mal pochybnosť o reálnom uskutočnení tovaru.

1.26 S ohľadom na zaistenie dokladov NAKA žalobca predložil správcovi dane účtovné doklady, ktoré mal k dispozícii: Kúpnu zmluvu zo dňa 15. januára 2011, Nájomnú zmluvu zo dňa 31. januára 2011, Rámcovú kúpnu zmluvu zo dňa 25.02.2011, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, v ktorých žalobca ako odberateľ potvrdil prevzatie tovaru, príjemky tovaru, saldokonto záväzkov voči dodávateľovi,

evidenciu príjmu a výdaja tovaru a zároveň bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti potvrdil realizáciu predmetných obchodov a popísal spôsob objednávanía a prepravy tovaru. Žalobca tiež navrhol Daňovému úradu ďalšie úkony pre zaobstaranie dôkazov, ktorých vykonanie je v právomoci Daňového úradu, ale tomuto návrhu nebolo vyhovené. Na základe uvedeného považoval krajský súd závery žalovaného predčasné, vecne nesprávne a pre preskúmanie jeho rozhodnutí nedostatočne odôvodnené.

1.27 Krajský súd sa stotožnil s námietkou žalobcu, že sa správca dane vo svojom rozhodnutí zo dňa 27.06.2016 nevysporiadal s obsiahlym vyjadrením žalobcu zo dňa 14.06.2016, tieto odmietol s odôvodnením, že neboli predložené žiadne nové skutočnosti, na základe ktorých by bolo potvrdené dodanie tovaru dodávateľmi. I žalovaný v napadnutom rozhodnutí len uviedol, že sa vysporiadal so všetkými skutkovými a právnymi otázkami.

1.28 Krajský súd sa taktiež stotožnil s námietkou žalobcu, že vydaniu rozhodnutí daňových orgánov predchádzal nezákonný postup spočívajúci v prekročení zákonom stanovenej dĺžky výkonu daňovej kontroly. V tejto spojitosti poukázal na to, že daňové konanie správca dane prerušil an bloc za celé kontrolované obdobie január - december 2011 z dôvodu, že zaslal žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií. Správca dane však nerozlišoval zdaňovacie obdobia, kedy medzinárodná výmena informácií nebola potrebná. Keďže predmetom fakturácie boli len tuzemské obchodné transakcie a nejednalo sa o intrakomunitárne dodania tovaru, čo je i prípad zdaňovacieho obdobia november 2011, prerušenie daňovej kontroly vo vzťahu k zdaňovacím obdobiám o predmete len tuzemských obchodných transakcií potom nemá oporu v zákone. Ak potom správca dane pokračoval v daňovej kontrole 07.08.2015 a protokol bol žalobcovi doručený 22.09.2015, potom v uvedenom prípade daňová kontrola v rozpore so zákonom trvala 529 dní a protokol z daňovej kontroly má povahu nezákonného dôkazného prostriedku a ako taký v zmysle judikatúry Ústavného súdu SR, napr. nález vo veci sp. zn. III.ÚS 24/2010 z 29. júna 2010 nemôže byť použitý ako dôkaz v daňovom/vyrubovacom konaní.

1.29 Krajský súd s poukazom na vyššie uvedené dôvody rozhodnutie žalovaného zrušil ako nezákonné a z dôvodu procesnej ekonomie zrušil i rozhodnutie prvostupňového daňového orgánu a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie za účelom doplnenia dokazovania, a to bez pochybností vzťahu žalobcu k dodávateľovi, resp. k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody a bez pochybností, či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu. O náhrade trov konania rozhodol súd podľa ust. § 167 ods. 1 SSP tak, že správny súd priznal žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania vzhľadom ku skutočnosti, že žalobca mal vo veci plný úspech.

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 zo svojho.

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 aCPT, 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 deklaroványm 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 RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o., pretože právny nástupca by mal disponovať všetkými dokladmi zaniknutej spoločnosti POLARON, s.r.o. Podľa zistení je však spoločnosť RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o. nekontaktná a nepredložila žiadne doklady preukazujúce dodanie pohonných látok, ktoré mali byť vykonané spoločnosťou POLARON, s.r.o. Na základe uvedeného považoval žalovaný záver súdu o tom, že zistenia spoločnosti RICH RESTAURANTS & CATERING s.r.o. ako právneho nástupcu v čase výkonu daňovej kontroly sú bez právnej relevancie, za nesprávne. 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 W. I. 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 W. neboli predložené žiadne dôkazy, ktoré by potvrdili ním uvádzané skutočnosti a to ani ohľadom skutočností, podľa ktorých sa obchodov mali zúčastniť aj R. resp. občas daňový poradca pán K.. Na základe uvedeného sa žalovaný stotožnil s postupom správcu dane, keď nevypočul tieto osoby, nakoľko jednak účasť týchto osôb na zdaniiteľných obchodoch za spoločnosť POLARON, s.r.o. nebola preukázaná a zároveň nebola predložená žiadna bližšia špecifikácia týchto osôb, rovnako v prípade navrhovaného vypočutia svedka W. Z..

2.5 Žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno preniesol správca dane na samotného žalobcu, pretože dokazovaním správca dane nezískal také dôkazy ktoré by potvrdili skutočnosti deklarované žalobcom o dodaní pohonných látok dodávateľom POLARON, s.r.o. 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 nespupracovala 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 deklaroványm 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 V. N., 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 Na základe uvedených skutočností žalovaný nesúhlasil so záverom krajského súdu, že správca dane požadoval od daňového subjektu skutočností, za ktorých vedenie nenesie zodpovednosť, pretože v tomto prípade samotný žalobca mal týmito dôkazmi disponovať. Rovnako nesúhlasil so záverom súdu, že mal správca dane vykonať výsluch navrhovaného svedka V. N., pretože tento bol správcom dane vypočutý a nedisponoval dokladmi, ktorými by svoje tvrdenia preukázal, rovnako v prípade navrhovaného vypočutia svedka W. Z., pretože zo zistení správcu dane nevyplývala jej účasť na zdanieľných obchodoch.

2.9 Žalovaný sa taktiež nestotožnil so záverom súdu, že sa správca dane nevysporiadal s obsiahlym vyjadrením žalobcu zo dňa 14.06.2016, pretože zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 103336309/2016 spísanej dňa 14.06.2016 so žalobcom vyplýva, že sa správca dane zaoberal každou námietkou a vyjadrením žalobcu, pričom rozsiahle stanovisko správcu bolo do zápisnice zahrnuté a teda správca dane len stroho nekonštatoval, že neboli predložené žiadne nové skutočnosti, tak ako to tvrdí súd.

2.10 Žalovaný nesúhlasil so záverom súdu, podľa ktorého si žalovaný vzájomne odporuje a privodzuje nezrozumiteľnosť rozhodnutia, pretože žalovaný v žiadnom odseku nespochybňoval samotnú existenciu fyzického plnenia, správcom dane ako aj žalovaným bola spochybnená skutočnosť, že k dodaniu tovaru došlo deklarovanými dodávateľmi POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. ako to tvrdil žalobca predloženými dokladmi.

2.11 Žalovaný ďalej nesúhlasil s názorom krajského súdu ohľadom nezákonného postupu správcu dane v prípade prerušenia daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie november 2011, keď v tomto prípade boli predmetom preverovania len tuzemské obchodné operácie a nie intrakomunitárne dodania. Žalovaný uviedol, že správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2011 na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin zo dňa 11.03.2014, z čoho vyplýva, že správca dane nevykonával samostatné daňové kontroly za jednotlivé zdaňovacie obdobia na základe samostatných oznámení o daňových kontrolách. Správca dane prerušil daňovú kontrolu ako jeden celok v zmysle ustanovení § 46 ods. 10 a § 61 ods. 1 daňového poriadku, pretože aj ustanovenie § 46 ods. 10 stanovuje, že sa preruší daňová kontrola a nie, že správca dane je povinný prerušovať daňovú kontrolu samostatne za každé obdobie, ktoré sú predmetom jednej daňovej kontroly. Žalovaný s poukazom na ust. § 46 ods. 8 a 9 daňového poriadku uviedol, že správca dane postupoval v súlade so zákonom, keď z daňovej kontroly vyhotovil protokol za zdaňovacie obdobia, pri ktorých došlo k zisteným rozdielom a za zdaňovacie obdobia, pri ktorých nebol zistený rozdiel a nezačalo ani vyrubovacie konanie. Podľa názoru žalovaného daňový poriadok nestanovuje vyhotoviť zvlášť za každé zdaňovacie obdobie kontrolované jednou daňovou kontrolou samostatný protokol, ale rozlišuje len protokol z daňovej kontroly v prípade zistených rozdielov a v prípadoch keď neboli zistené rozdiely. Vzhľadom na tieto skutočnosti mal žalovaný za to, že správca dane postupoval pri prerušení daňovej kontroly v súlade so zákonom a dodržal lehotu na výkon daňovej kontroly.

2.12 Žalovaný nesúhlasil so záverom súdu, že rozhodnutiam absentuje posúdenie merita vecí podporené úvahami žalovaného, pretože všetky skutočnosti boli tak správcom dane aj žalovaným riadne uvedené v odôvodneniach zrušených rozhodnutí, odôvodnenie obsahovalo všetky skutočnosti zistené správcom dane a zároveň boli tieto skutočnosti aj vyhodnotené a v logických krokoch zhodnotené, zároveň boli v zrušených rozhodnutiach uvedené aj úvahy správcu dane s príslušnými hmotno-právnymi a procesnými predpismi, ktoré boli žalobcom porušené.

2.13 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.

3.1 Dňa 18.09.2017 bolo krajskému súdu doručené vyjadrenie žalobcu ku kasačnej sťažnosti žalovaného, v ktorom kasačným súdom navrhol, 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 zákona 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 § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

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

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

4.5 Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty JOPI TRADE spol. s r.o. daňovú kontrolu z dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2011 podľa zákona o DPH, začatú dňa 11.04.2014, na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 9900430/5/925107/2014/Krin zo dňa 11.03.2014. Z dokladov zabezpečených správcom dane k výkonu daňovej kontroly správca dane zistil, že za zdaňovacie obdobie november 2011 si žalobca uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa POLARON, s.r.o., a od dodávateľa

KOLO KOMPANY spol. s r.o., za dodanie pohonných látok.

4.6 Za účelom zistenia skutkového stavu veci správca dane dňa 02.02.2015 vypočul konateľa spoločnosti JOPI TRADE, spol. s r.o. a za účelom preverenia reálnosti dodania tovaru od dodávateľov 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.

4.7 Daňová kontrola bola prerušená v období od 06.02.2015 do 07.08.2015, z dôvodu preverenia dodania tovaru do iného členského štátu, uskutočnenia prepravy tovaru do iného členského štátu a podmienok prepravy súvisiacej s dodaním tovaru. 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. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia protokolu z daňovej kontroly spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie, t.j. 22.09.2015.

4.8 V rámci vyrubovacieho konania správca dane, na základe písomného vyjadrenia žalobcu zo dňa 13.10.2015 k Protokolu č. 20845374/2015 zo dňa 10.09.2015 a žalobcom navrhnutých dôkazov vykonal vypočutie svedka p. W. I. - bývalého konateľa spoločnosti POLARON, s.r.o. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102527746/2016 zo dňa 10.02.2016) a svedka p. V. N. - bývalého konateľa spoločnosti KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 102518375/2016 zo dňa 09.02.2016).

4.9 Dňa 17.05.2016 bol žalobca oboznámený s priebehom a výsledkami vykonaného dokazovania (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 103155420/2016). 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. Dňa 23.06.2016 žalobca doručil správcovi dane písomné vyjadrenie k zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 14.06.2016.

4.10 Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v rozhodnutí č. 103408097/2016 zo dňa 27.06.2016 vyrubil daňovému subjektu JOPI TRADE, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie november 2011 rozdiel dane v sume 328.140,28 € na DPH (daň vyrubená daňovým priznaním vrátane dodatočného daňového priznania vo výške 1.625,55 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní vo výške 329.765,83 €).

4.11 Žalovaný rozhodnutím č. 103947568/2016 zo dňa 20.09.2016, na základe podaného odvolania žalobcu, rozhodnutie správcu dane ako vecne správne potvrdil a odvolanie žalobcu zamietol. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote na Krajský súd v Bratislave žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

4.12 Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S/270/2016-271 zo dňa 13.07.2017, ktorým súd na základe žaloby žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103947568/2016 zo dňa 20.09.2016 a rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty č. 103408097/2016 zo dňa 27.06.2016 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov.

4.13 Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom

predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

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

4.15 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.

4.16 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.

4.17 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.

4.18 Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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

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

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

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

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

4.24 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie

do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

4.25 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.

4.26 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.

4.27 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.

4.28 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.

4.29 Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

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

4.31 Podľa § 46 ods. 9 písm. a/ daňového poriadku daňová kontrola je ukončená dňom doručenia protokolu podľa odseku 8.

4.32 Podľa § 46 ods. 10 daňového poriadku lehota na vykonanie daňovej kontroly je najviac jeden rok odo dňa jej začatia. Na prerušenie daňovej kontroly sa primerane použije § 61. Ak ide o daňovú kontrolu zahraničných závislých osôb, ktoré určujú základ dane podľa osobitného predpisu, 36b) druhostupňový

orgán môže lehotu podľa prvej vety pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia predĺžiť najviac o 12 kalendárnych mesiacov (ods.10).

4.33 Podľa § 63 ods. 1 daňového poriadku ukladať povinnosti alebo priznať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Podľa ods. 5 cit. ustanovenia rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhom a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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 odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku.

5.3 Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

5.4 Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

5.5 V predmetnej veci Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty v rozhodnutí č. 103408097/2014 zo dňa 27.06.2016 vyrubil daňovému subjektu JOPI TRADE, spol. s r.o. za zdaňovacie obdobie november 2011 rozdiel dane v sume 175.811,88 € z dôvodu, že z dokladov zabezpečených správcom dane v priebehu výkonu daňovej kontroly, t.j. z faktúr a dodacích listov, z nájomnej zmluvy zo dňa 31.01.2011 a z kúpnej zmluvy zo dňa 15.01.2011 a z Rámcovej kúpnej zmluvy zo dňa 25.02.2011 nie je možné zistiť, či tovar bol skutočne dodaný platiteľovi JOPI TRADE, spol. s r.o. Správca dane i žalovaný mali za to, že žalobcom nebolo preukázané reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach, spoločnosťou POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. a tým ani vznik daňovej povinnosti v tuzemsku, ktorý je zákonnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

5.6 Z dokazovania vykonaného správcom dane vyplýva, že žalobca v súvislosti s preukázaním reálnosti dodania tovaru v zmysle dodávateľských faktúr od spoločností POLARON, s.r.o. a KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. predložil správcovi dane listinné dôkazy (Kúpnu zmluvu z 15.01.2011 a Nájomnú zmluvu z 31.01.2011 uzatvorenú so spoločnosťou POLARON, s.r.o., Rámcovú kúpnu zmluvu z 25.02.2011 uzatvorenú so spoločnosťou KOLO-KOMPANY, spol. s r.o.), faktúry, príjemky, dodacie listy, evidenciu príjmu a výdaja tovaru a navrhol vypočutie svedkov.

5.7 Svedok W. I. (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 stáčací listok. Za žalobcu tovar od spoločnosti POLARON, s.r.o. prijali skladníci spoločnosti alebo zamestnankyne spoločnosti. K dodávateľom spoločnosti POLARON, s.r.o. svedok W. I. 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 o 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 W. I..

5.8 Svedok V. N. (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 V. N.. Za prepravu tovaru spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. prijala faktúru alebo príjemku a prepravná trasa bola ČEPRO - VLČANY. Svedok V. N. zároveň potvrdil, že prepravu tovaru žalobca nevykonával. Za spoločnosť KOLO-KOMPANY, spol. s r.o. objednávky prijímal a vybavoval V. N., za žalobcu objednávali tovar p. N., p. N., p. J., skladník, telefonicky, niekedy V. N. osobne, lebo do spoločnosti žalobcu chodil. Podľa vyjadrenia svedka V. N. tovar nakladali skladníci zo spoločnosti ČEPRO a pri vykládke tovaru bol prítomný V. N., za žalobcu bol prítomný pri vykládke tovaru skladník, tovar prijal skladník a potom bol tovar vypustený do skladu.

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

5.10 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 Z. K., bývalých zamestnancov O. N. a W. Z., právneho zástupcu žalobcu V., dovypočítať svedka W. I. a iné, 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.

5.11 Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, v daňovom konaní platí zásada, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, 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).

5.12 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 ústavné

konformného výkladu tohto ustanovenia nie je možné vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu a zaťažiť ho preukázaním skutočností, ktoré svojou účasťou nezabezpečoval. Uvedené je podporené aj ustálenou judikatúrou najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

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

5.14 „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).

5.15 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.

5.16 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.

5.17 Podľa Najvyššieho súdu SR 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).

5.18 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).

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

5.20 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.

5.21 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 vypočítanie 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 deklarovanych plnení neunesol vlastné dôkazné bremeno pokiaľ sa týka okolností majúcich svoj pôvod na strane dodávateľskej spoločnosti. Žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti predložil správcovi dane Kúpnu zmluvu z 15.1.2011, Nájomnú zmluvu z 31.1.2011, Rámcovú kúpnu zmluvu z 25.2.2011, zmluvu o preprave vecí z 3.1.2011, príjemky tovaru, faktúry, dodacie listy, príjemky saldokonto záväzkov voči dodávateľovi, evidenciu príjmu a výdaja tovaru. Výpoveďou bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti bolo navyše potvrdené uskutočnenie deklarovanych obchodov a rovnako bol popísaný i spôsob 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 vypočúť i bývalých zamestnancov tejto spoločnosti, tiež právneho zástupcu uvedenej spoločnosti, ktorý sa mal zúčastňovať pri obchodných rokovaniach žalobcu a dodávateľa POLARON, s.r.o.

5.22 Kasačný súd ďalej poukazuje, že bude úlohou finančných orgánov vysporiadať sa aj s otázkou dodržania lehoty na vykonanie daňovej kontroly, keďže z obsahu administratívneho spisu bolo kasačným súdom zistené, že v posudzovanom mesiaci nebolo potrebné vykonávať medzinárodné zisťovanie.

5.23 Kasačný súd sa stotožnil i so záverom krajského súdu o nepreskúmateľnosti rozhodnutí daňových orgánov, ktoré sa vo svojich rozhodnutiach nevysporiadali s vyjadrením žalobcu k Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 103336309/2016 zo dňa 14.06.2016 s odôvodnením, že z vyjadrenia nevyplývajú žiadne nové skutočnosti, ktoré by zakladali dôvod meniť závery uvedené v rozhodnutiach.

5.24 K oznámeniu Ministerstva financií SR o preskúmaní rozhodnutia žalovaného č. 103947568/2016 zo dňa 20.09.2016 mimo odvolacieho konania, v ktorom ministerstvo dospelo k záveru, že nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie podľa § 77 ods. 3 daňového poriadku kasačný súd uvádza, že uvedené oznámenie nie je predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní.

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 S.s.p.

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.