

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžf/20/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014202136
Dátum vydania rozhodnutia: 29.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014202136.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu: MUDr. R. D., M. právne zastúpeného JUDr. Tomášom Plankom, advokátom so sídlom Námestie slobody 10, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného z 12. novembra 2014, č. 1100308/1/497710/2014, 1100308/1/497715/2014, 1100308/1/497717/2014, 1100308/1/499290/2014, 1100308/1/499295/2014, 1100308/1/499296/2014, 1100308/1/499298/2014, 1100308/1/499300/2014, 1100308/1/499303/2014, 1100308/1/499306/2014, 1100308/1/499308/2014, 1100308/1/499312/2014, 1100308/1/499315/2014, 1100308/1/499316/2014, 1100308/1/499327/2014, 1100308/1/499332/2014, 1100308/1/499334/2014, 1100308/1/499336/2014, 1100308/1/499338/2014, 1100308/1/499340/2014, 1100308/1/499343/2014, 1100308/1/499345/2014, 1100308/1/499347/2014, 1100308/1/499348/2014, 1100308/1/499350/2014, 1100308/1/499351/2014, 1100308/1/499355/2014, a rozhodnutí žalovaného z 13. novembra 2014, č. 1100308/1/499357/2014, 1100308/1/499361/2014, 1100308/1/499363/2014, 1100308/1/499364/2014, 1100308/1/499366/2014, 1100308/1/499367/2014, 1100308/1/499368/2014, 1100308/1/499369/2014, 1100308/1/499370/2014, 1100308/1/499372/2014, 1100308/1/499377/2014, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/281/2014-1005 zo 14. januára 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/281/2014-1005 zo 14. januára 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 1S/281/2014-1005 zo 14. januára 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ O. s. p. rozhodnutia žalovaného z 12. novembra 2014 č. 1100308/1/497710/2014, 1100308/1/497715/2014, 1100308/1/497717/2014, 1100308/1/499290/2014, 1100308/1/499295/2014, 1100308/1/499296/2014, 1100308/1/499298/2014, 1100308/1/499300/2014, 1100308/1/499303/2014, 1100308/1/499306/2014, 1100308/1/499308/2014, 1100308/1/499312/2014,

1100308/1/499315/2014, 1100308/1/499316/2014, 1100308/1/499327/2014, 1100308/1/499332/2014, 1100308/1/499334/2014, 1100308/1/499336/2014, 1100308/1/499338/2014, 1100308/1/499340/2014, 1100308/1/499343/2014, 1100308/1/499345/2014, 1100308/1/499347/2014, 1100308/1/499348/2014, 1100308/1/499350/2014, 1100308/1/499351/2014, 1100308/1/499355/2014 a rozhodnutia žalovaného z 13. novembra 2014 č. 1100308/1/499357/2014, 1100308/1/499361/2014, 1100308/1/499363/2014, 1100308/1/499364/2014, 1100308/1/499366/2014, 1100308/1/499367/2014, 1100308/1/499368/2014, 1100308/1/499369/2014, 1100308/1/499370/2014, 1100308/1/499372/2014, 1100308/1/499377/2014, v spojení s rozhodnutiami Daňového úradu Bratislava z 3. apríla 2014 č. 9104402/5/1320102/2014/Glo, 9104402/5/1320939/2014/Glo, 9104402/5/1321533/2014/Glo, 9104402/5/1323013/2014/Glo, 9104402/5/1323524/2014/Glo, 9104402/5/1323959/2014/Glo, 9104402/5/1324295/2014/Glo, 9104402/5/1324630/2014/Glo, 9104402/5/1326109/2014/Glo, 9104402/5/1326517/2014/Glo, 9104402/5/1326855/2014/Glo, 9104402/5/1327871/2014/Glo, 9104402/5/1328257/2014/Glo, 9104402/5/1328588/2014/Glo, 9104402/5/1328950/2014/Glo, 9104402/5/1339548/2014/Glo, 9104402/5/1339794/2014/Glo, 9104402/5/1340126/2014/Glo, 9104402/5/1340331/2014/Glo, 9104402/5/1340529/2014/Glo, 9104402/5/1340706/2014/Glo, 9104402/5/1340912/2014/Glo, 9104402/5/1341185/2014/Glo, 9104402/5/1341465/2014/Glo, 9104402/5/1341725/2014/Glo, 9104402/5/1341918/2014/Glo, 9104402/5/1342117/2014/Glo, 9104402/5/1342602/2014/Glo, 9104402/5/1342706/2014/Glo, 9104402/5/1342831/2014/Glo, 9104402/5/1342960/2014/Glo, 9104402/5/1343082/2014/Glo, 9104402/5/1343200/2014/Glo, 9104402/5/1343308/2014/Glo, 9104402/5/1343402/2014/Glo, 9104402/5/1343494/2014/Glo, 9104402/5/1343641/2014/Glo, 9104402/5/1343727/2014/Glo zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalovanému uložil povinnosť zaplatiť úspešnému žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia 522,79 € a náhradu iných trov konania titulom súdneho poplatku 2 660,- €, všetko do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný rozhodnutiami z 12. novembra 2014 č. 1100308/1/497710/2014, 1100308/1/497715/2014, 1100308/1/497717/2014, 1100308/1/499290/2014, 1100308/1/499295/2014, 1100308/1/499296/2014, 1100308/1/499298/2014, 1100308/1/499300/2014, 1100308/1/499303/2014, 1100308/1/499306/2014, 1100308/1/499308/2014, 1100308/1/499312/2014, 1100308/1/499315/2014, 1100308/1/499316/2014, 1100308/1/499327/2014, 1100308/1/499332/2014, 1100308/1/499334/2014, 1100308/1/499336/2014, 1100308/1/499338/2014, 1100308/1/499340/2014, 1100308/1/499343/2014, 1100308/1/499345/2014, 1100308/1/499347/2014, 1100308/1/499348/2014, 1100308/1/499350/2014, 1100308/1/499351/2014, 1100308/1/499355/2014 a z 13. novembra 2014 č. 1100308/1/499357/2014, 1100308/1/499361/2014, 1100308/1/499363/2014, 1100308/1/499364/2014, 1100308/1/499366/2014, 1100308/1/499367/2014, 1100308/1/499368/2014, 1100308/1/499369/2014, 1100308/1/499370/2014, 1100308/1/499372/2014, 1100308/1/499377/2014 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Bratislava z 3. apríla 2014 č. 9104402/5/1320102/2014/Glo, 9104402/5/1320939/2014/Glo, 9104402/5/1321533/2014/Glo, 9104402/5/1323013/2014/Glo, 9104402/5/1323524/2014/Glo, 9104402/5/1323959/2014/Glo, 9104402/5/1324295/2014/Glo, 9104402/5/1324630/2014/Glo, 9104402/5/1326109/2014/Glo, 9104402/5/1326517/2014/Glo, 9104402/5/1326855/2014/Glo, 9104402/5/1327871/2014/Glo, 9104402/5/1328257/2014/Glo, 9104402/5/1328588/2014/Glo, 9104402/5/1328950/2014/Glo, 9104402/5/1339548/2014/Glo, 9104402/5/1339794/2014/Glo, 9104402/5/1340126/2014/Glo, 9104402/5/1340331/2014/Glo, 9104402/5/1340529/2014/Glo, 9104402/5/1340706/2014/Glo, 9104402/5/1340912/2014/Glo, 9104402/5/1341185/2014/Glo, 9104402/5/1341465/2014/Glo, 9104402/5/1341725/2014/Glo, 9104402/5/1341918/2014/Glo, 9104402/5/1342117/2014/Glo, 9104402/5/1342602/2014/Glo, 9104402/5/1342706/2014/Glo, 9104402/5/1342831/2014/Glo, 9104402/5/1342960/2014/Glo, 9104402/5/1343082/2014/Glo, 9104402/5/1343200/2014/Glo, 9104402/5/1343308/2014/Glo, 9104402/5/1343402/2014/Glo, 9104402/5/1343494/2014/Glo, 9104402/5/1343641/2014/Glo, 9104402/5/1343727/2014/Glo, ktorými podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobia október až december 2008, január až december 2009, január až december 2010, január až október 2011 a december 2011 spolu v sume 290 316,53 €.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že nárok na odpočítanie DPH sa viaže na splnenie hmotnoprávnych podmienok, uvedených v § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu DPH, pričom musí ísť o tovar, ktorý bol dodaný platiteľom dane, uvedeným na faktúre. Z dôvodu akceptovania odpočítania DPH je daňový subjekt zaťažovaný dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tovare vznikla daňová povinnosť, a to nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej.

Odvolávajúc sa na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“) C-80/11 z 21. júna 2012 Mahagében a Dávid, C-285/11 zo 06. decembra 2012 Bonik a C-18/13 z 13. februára 2014 Maks Pen, krajský súd poukázal na to, že právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH, zavedeného právnou úpravou Únie a v zásade nemôže byť obmedzené. Naproti tomu krajský súd, taktiež s odkazom na rozsudok SD EÚ C-80/11 z 21. júna 2012 Mahagében a Dávid uviedol, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie DPH, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že svojou kúpou sa zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo služieb.

Krajský súd uviedol, že podľa daňových orgánov nebolo v daňovom konaní preukázané, že fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom L. V. V., uvedeným na faktúrach, že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. a žalobcovi následne právo na odpočet DPH. Daňové orgány taktiež dospeli k záveru, že spoločnosťami, zapojenými do deklarovaných obchodov a subjektom L. V. V. prechádzal tovar iba fakturačne a tento bol žalobcovi dovážaný priamo od českej spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. Realnosť dodania tovaru žalobcovi dodávateľom L. V. V. bola podľa daňových orgánov spochybnená zistením, že žalobca a L. V. sa nikdy nestretli. Krajský súd ďalej uviedol, že uvedené žalobca vysvetľoval tým, že v mene subjektu L. V. V. vystupoval ako jeho zástupca C. X., disponujúci hodnovernými signifikátormi, nevzbudzujúcimi žiadne podozrenie, že by za neho nebol oprávnený konať, čo potvrdil i sám C. X. vo výpovedi pred vyšetrovateľom, kedy priznal organizovanie daňovej trestnej činnosti, ale žalobcu do organizovania tejto trestnej činnosti nezahrnul.

Krajský súd poukázal na to, že pokiaľ daňové orgány v konaní tvrdili, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak nie spôsobom deklarovaným na faktúrach, ale zároveň nepreukázali, že žalobca bol priamo zainteresovaný na vytvorení reťazca fiktívnych obchodov, bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia, boli súčasťou daňového podvodu. Dôkazy o protiprávnosti konania obchodných partnerov žalobcu nemožno podľa krajského súdu považovať za objektívny dôkaz protiprávnosti konania žalobcu, ani v tom nemožno badať vedomosť žalobcu o existencii porušenia daňových právnych predpisov, či jeho úmyselnú participáciu na daňovom podvode. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010 z 19. augusta 2010, podľa ktorého dôkazné bremeno, že u daňového subjektu došlo k podvodnému konaniu, je na správcovi dane resp. orgánoch činných v trestnom konaní, nakoľko daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie obstarávacích procesov svojich dodávateľov. Daňové orgány podľa krajského súdu nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu resp. že by páchatelom podvodu pomáhal. Na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu. Krajský súd poukázal na zásadu in dubio pro reo, ktorej uplatnenie nie je vylúčené aj pre tento prípad, keď existujú pochybnosti o otázke skutkového posúdenia vzťahu (subjektívnej stránke) žalobcu k zákonnosti resp. nezákonnosti konania jednotlivých účastníkov predmetného reťazca. Dokazovanie a preukázanie objektívnymi skutočnosťami, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že plnenie, zakladajúce právo na

odpočítanie DPH je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH prináleží preveriť nezávislým daňovým orgánom. Podľa krajského súdu však v tomto prípade daňové orgány k uvedenej povinnosti náležite nepristúpili, keď svoje skutkové zistenia zhrnuli do tvrdení, že fakturačný tok tovaru sa nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie Slovenskej republiky, že jediným cieľom plnení, deklarovaných na základe vyhotovených faktúr a podporných dokladov bolo získanie daňovej výhody pre podnikateľské subjekty zapojené do reťazca, a teda aj pre žalobcu, že nebolo preukázané, že fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný dodávateľom L. V. V. a že tomuto dodávateľovi vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z.

Podľa krajského súdu žalobcovi by bolo možné odoprieť vrátenie DPH, keby bolo v daňovom konaní objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Uvedené podľa krajského súdu daňové orgány nezistili dostatočne. Pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, v takom prípade by mohli daňové orgány zamietnuť právo odpočítať DPH, ale len za predpokladu, že v konaní objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu. Krajský súd uviedol, že spojenie „či vedel“ znamená, že existovali určité skutkové zistenia, zakladajúce dôvodné pochybnosti o tom, že by žalobca o podvodnom konaní nevedel a že bol tak s možnosťou existencie podvodného konania aspoň uzrozumený. Z dôkazov, ktoré sa nachádzajú v administratívnom spise však uvedené podľa krajského súdu preukázané nebolo. Pokiaľ ide o možnosť, že žalobca „mal vedieť“, táto znamená, že žalobca mal a mohol prijať také opatrenia, ktoré by vylúčili podvodné konanie resp. jeho účasť na takom konaní, pričom z citovanej judikatúry SD EÚ vyplýva, že platiteľ dane, ktorý vedel alebo mal vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH sa musí na účely šiestej smernice považovať za účastníka na tomto podvode a to bez ohľadu na otázku, či mal z opätovného predaja tovaru prospech alebo nie. V rozhodnutiach daňových orgánov uvedené podľa krajského súdu absentuje.

Krajský súd v závere skonštatoval, že samotná existencia tovaru a jeho dodanie, neboli zo strany správcu dane spochybnené, pričom toto dodanie tovaru bolo riadne podložené faktúrami a dodaný tovar bol kupujúcim použitý na výrobu finálnych produktov, ktoré boli následne predané konečnému spotrebiteľovi. V dôsledku tejto skutočnosti by mali byť splnené zákonné podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH, a preto v ďalšom konaní bude nevyhnutné zistiť, a to bez pochybností, vzťah žalobcu k reťazcu, v rámci ktorého sa uskutočnili predmetné zdaniteľné obchody a či žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie, zakladajúce nárok na odpočet DPH, je súčasťou daňového podvodu.

Proti rozsudku krajského súdu podal včas odvolanie žalovaný. Uviedol, že za účelom objektívneho zistenia skutkového stavu veci správca dane preveroval obchodných partnerov žalobcu a zistil, že žalobca nakúpil tovar od spoločnosti Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. cez umelo vložené spoločnosti, od ktorých mal byť tovar dodaný cez EUROCOOP spotrebné družstvo a L. V. žalobcovi, pričom žalobca, ako aj sám potvrdil, L. V. osobne nepoznal, komunikoval len s C. X. a nevedel identifikovať, kto za L. V. podpisoval faktúry. Aj L. V. do zápisnice o výsluchu obvineného ČVS: PPZ-577/NKA-FP-ST-2012 uviedol, že pozná len C. X. a so žalobcom sa nikdy nestretol.

Žalovaný ďalej poukázal na to, že uvedené, podľa neho umelo vložené spoločnosti, nepodávali daňové priznania a neodvádzali dane. V mene subdodávateľov so spoločnosťou Jatky Moravský Krumlov, spol. s r.o. konal C. X.. Tovar bol cez slovenské spoločnosti predávaný len z dôvodu uplatnenia odpočítania DPH u žalobcu bez toho, aby daň bola reálne do štátneho rozpočtu odvedená na stupňoch nachádzajúcich sa na začiatku obchodného reťazca v Slovenskej republike. L. V. vystavil faktúry pre žalobcu bez vedomosti o množstve dodaného tovaru. L. V. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9201402/5/1330461/2013 ohľadne zdaniteľných obchodov so žalobcom a jeho rodinou prehlásil, že

odberateľom dodal bravčové mäso, s týmito ho skontaktoval C. X. z EUROCOOP spotrebné družstvo, ktorému nahlásil množstvá mäsa pre seba. D. nahlásili svoje požadované množstvá tovaru tiež C. X.. Tovar bol dovezený k L. V. autami Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o., tento sa u neho vyložil a prevážil. Časť mäsa upravil pre D. a časť predal ako celé polovice. V ďalších rokoch vozili autá Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o. tovar priamo D.. L. V. fakturoval mäso D. na základe toho, že expedient u D. prevážil mäso, ktoré mu vyložili a jemu dodal šofér z Jatiek Moravský Krumlov, spol. s r.o. na objednávkovom liste váhu vyloženého mäsa u D., na základe čoho vystavil faktúry, pričom dodávané mäso bolo fakturované spoločnosťou EUROCOOP spotrebné družstvo. Keď bol tovar vezený autami L. V., platila v hotovosti pani D. priamo jeho šoférovi na základe faktúry, ktorú jej odovzdal šofér pri realizácii ďalšej dodávky tovaru. Neskôr boli platby vykonávané cez banku.

Podľa žalovaného zo zápisnice ČVS:PPZ-577/NKA-FP-ST-2012 z 12. novembra 2013 vyplýva, že uvedené obchody s mäsom boli realizované po dohode s C. X., ktorý nebol oprávnený konať za L. V., ani realizovať v jeho mene obchody vo vzťahu k dodávateľovi Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o. a ani vo vzťahu k žalobcovi. Z predmetnej zápisnice je podľa žalovaného zrejme aj to, akým spôsobom bola DPH delená medzi jednotlivé zúčastnené subjekty. G. D. (D.) mal na objednávku vždy dať pečiatku jednej zo svojich firiem a podľa toho L. V. vedel, na ktorú z nich má vystaviť faktúru. Dodávky z Českej republiky boli fakturované na rôzne spoločnosti v cenách bez DPH. Následne boli vyhotovené v mene subdodávateľských spoločností a spoločnosti EUROCOOP spotrebné družstvo faktúry za dodávky pre L. V. a žalobcu s daňou, ktorú si žalobca odpočítal cez daňové priznanie, ale zároveň sa s ňou delil s C. X., ktorý obchod zorganizoval. Z toho podľa žalovaného vyplýva, že uvedené obchody sú súčasťou získania neoprávnenej daňovej výhody a žalobca o výhodách takéhoto obchodovania vedel. Podľa žalovaného žalobca reálne nekupoval tovar od L. V., pretože celý obchodný tok realizoval od októbra 2008 tak ako predtým, keď mu tovar dodávala spoločnosť Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o.

Žalovaný poukázal na rozsudky SD EÚ C-285/11 Bonik a C-18/13 Maks Pen. Uviedol, že zo zistených skutočností vyplýva, že tovar bol žalobcovi reálne dodávaný spoločnosťou Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o. bez pričinenia L. V., ale fakturačne prechádzal cez L. V. a pred ním cez ďalšie subjekty, ktoré získali daňovú výhodu. Dôvodom neuznania odpočtu DPH bolo teda neuskutočnenie zdaniteľných obchodov L. V., ktorý v podvodnom reťazci vystavil faktúry, z ktorých si žalobca uplatňoval odpočítanie DPH. Vytvorenie komplikovaného fakturačného reťazca so zapojenými spoločnosťami, ktoré získali neoprávnenú daňovú výhodu, hoci tovar žalobca naďalej odoberal priamo od českej spoločnosti a teda zaň mohol naďalej platiť priamo jej, malo podľa žalovaného za cieľ získať neoprávnenú daňovú výhodu. Podľa žalovaného je zrejme, že žalobca nebol aktívnym účastníkom v uvedenom reťazci, ale pre jeho fungovanie bol potrebný, keďže išlo o čerstvé mäso a toto sa muselo na trhu umiestniť, a to aj prostredníctvom žalobcu, ktorý ho predával v maloobchode konečným spotrebiteľom.

Z vykonaných dôkazov podľa žalovaného vyplynulo, že žalobca si vôbec nepreveril postavenie dodávateľa L. V., nepreveril si, kto je oprávnený za neho konať, či je schopný tovar dodať, či je kontaktný, k dodávateľskej firme sa žalobca nevedel nijako relevantne vyjadriť a v styku bol len s českou spoločnosťou Jatyky Moravský Krumlov, spol. s r.o. a C. X., ktorý však za dodávateľa L. V. nebol oprávnený konať. Žalobca teda mal vedieť, že uvedené obchody zakladajúce právo na odpočítanie DPH sú súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Odvolávajúc sa na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/9/2012 z 24. októbra 2012, sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21. septembra 2011 a sp.zn. 8Sžf/30/2013 z 24. apríla 2014 žalovaný uviedol, že žalobca nekonal v súlade so zásadou opatrnosti v obchodnom styku a zákonnú ochranu požíva len poctivý obchodný styk, ktorý vyžaduje, aby podnikateľ mal vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorou naplnia znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činí.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že žalovaný len opakuje tvrdenia z napadnutých rozhodnutí a vyjadrenia k žalobe, s ktorými sa krajský súd v napadnutom rozsudku dostatočne vysporiadal. Poukázal na to, že žalovaný odkazuje na prebiehajúce trestné konanie, avšak obvinený C. X.

vo svojej výpovedi žalobcu a jeho rodinu vyvinil. Podľa žalobcu je v obchodnom styku bežné, že obchodných stretnutí sa nezúčastnia priamo vlastníci firiem, preto okolnosť, že nerokoval priamo s L. V. nemá v prejednávanej veci žiadnu právnu relevanciu. Z obchodov žalobcu, za celé obdobie, ktorého sa napadnuté rozhodnutia týkajú, existujú reálne účtovné doklady, reálne dodaný tovar a reálne uskutočnené platby za fakturovaný tovar vrátane DPH. Preto aj odpočet DPH bol zákonný a napadnuté rozhodnutia daňových orgánov nemajú právne opodstatnenie a predstavujú duplicitné zaťaženie žalobcu ako daňovníka. L. V. bol evidovaným platcom DPH a preto oprávnené fakturoval žalobcovi k cene za tovar aj DPH a túto mal odvádzať štátu. Daňové orgány mali kompetenciu uvedené kontrolovať a v prípade neplatenia vymáhať. Nemôže byť správny postup daňových orgánov, že nevymáhajú zaplatenú DPH od subjektu, ktorý DPH za celé obdobie obdržal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného nie je dôvodné.

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 S.s.p. odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

Podľa § 8 ods. 1 písm. a/ veta pred bodkočiarkou zákona č. 222/2004 Z.z. dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

Podľa § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/, c/ alebo písm. d/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/ do uplynutia lehoty na podanie daňového

priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a/, c/ alebo písm. d/. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b/ najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

Podľa 63 ods. 1, 2 a 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak. 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. Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Predmetom odvolacieho konania je preskúmanie rozsudku krajského súdu, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ O.s.p. zrušil žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného, ktorými potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Bratislava, ktorými podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobia október až december 2008, január až december 2009, január až december 2010, január až október 2011 a december 2011 spolu v sume 290 316,53 €. Z obsahu pripojeného spisového materiálu odvolací súd zistil, že žalobca si za uvedené zdaňovacie obdobia odpočítal DPH za dodávky mäsa od dodávateľa L. V. V..

Odvolací súd sa predovšetkým zaoberal otázkou, či zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi je dostačujúce na posúdenie veci a či odôvodnenie žalobou napadnutých rozhodnutí je dostatočne zrozumiteľné a preskúmateľné vo vzťahu k záverom daňových orgánov.

Po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania žalovaného, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil odvolací súd žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov, obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Medzi dôvody nezrozumiteľnosti rozhodnutia správneho orgánu patrí aj absencia právnych záverov vyplývajúcich z rozhodujúcich skutkových okolností, ako aj ich nejednoznačnosť. Nepreskúmateľnosť

rozhodnutia pre nedostatok dôvodov je založená na nedostatku skutkových dôvodov, pričom ide o vady skutkových zistení, o ktoré sú opreté rozhodovacie dôvody. Za takéto vady možno považovať prípady, keď je rozhodnutie založené na skutočnostiach nezisťovaných v konaní, prípadne keď nie je zrejmé, či vôbec nejaké dôkazy boli v konaní vykonané. Vlastný výrok rozhodnutia nepresvedčí o správnosti rozhodnutia, ak nebude riadne odôvodnený. Odôvodnenie je zhrnutím všetkých zistených skutočností odôvodňujúcich výrok rozhodnutia. Musí preto v plnom rozsahu zodpovedať skutočným výsledkom uskutočneného konania. V odôvodnení rozhodnutia správny orgán uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom na rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval a ako sa vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov konania a s ich vyjadreniami k podkladom rozhodnutia. V rozhodnutí sa spravidla, pokiaľ ide o skutkovú stránku, najprv uvedie podstata veci, a potom nasleduje rozbor dôkazov a ostatných podkladov rozhodnutia. V odôvodnení je nutné reagovať na prípadné pripomienky a návrhy účastníkov konania, na ich vyjadrenia k podkladom rozhodnutia a vysporiadať sa aj s prípadnými rozpormi v jednotlivých dôkazoch. Potom by mali byť uvedené závery o tom, ktoré skutočnosti sú vzaté za nepochybne zistené. Následne sa posúdi právny význam týchto skutočností a vysloví sa úsudok o predmete konania. S poukazom na právnu normu, citovanú vo výroku rozhodnutia, sa zdôvodní jej použitie v konkrétnom prípade. Je síce možné zvoliť si iné usporiadanie odôvodnenia so zreteľom na povahu tej ktorej prejednávanej veci, ale v každom prípade je potrebné, aby bola dobre vystihnutá podstata veci a aby odôvodnenie nebolo zaťažované údajmi a úvahami bezvýznamnými, ktoré by boli na úkor zrozumiteľnosti, alebo naopak, aby trpelo nedostatkom dôvodov.

Týmto požiadavkám žalobou napadnuté rozhodnutia daňových orgánov ani podľa názoru odvolacieho súdu jednoznačne nevyhovujú. Daňové orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí len popísali skutkové zistenia z daňovej kontroly u žalobcu bez toho, aby neskôr vyhodnotili, ktoré konkrétne dôkazy, zistenia alebo skutočnosti a z akého dôvodu preukazujú ich závery, že žalobca nenadobudol tovar od dodávateľa L. V. V., že tomuto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., že fakturačný tok tovaru sa v tomto prípade nezhodoval s reálnym tokom obchodovania s tovarom dodaným na územie Slovenskej republiky, že si žalobca odpočítal DPH z plnení, ktoré nemajú žiadne ekonomické opodstatnenie a v tomto prípade ide o reťazec spoločností umelo vytvorený na účely získania daňovej výhody spočívajúcej v čerpaní nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu a že žalobca vedel, že sa svojou činnosťou podieľa na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu. V odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov absentuje úvaha, ktorou boli daňové orgány vedené pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonali. Je potrebné uviesť, že skutočnosť, že žalobca nenadobudol tovar od dodávateľa L. V. V. nemožno vyvodzovať len zo samotnej skutočnosti, že žalobca sa s L. V. osobne nestretol a do styku prichádzal iba s C. X., ktorý za dodávateľa L. V. V. nebol oprávnený konať.

Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje na to, že daňové konanie je ovládané určitými zásadami, pričom jednou z nich je aj zásada materiálnej pravdy, ktorá vyjadruje požiadavku, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. To, či bol skutočný stav zistený čo najúplnejšie, musí vyplývať aj z odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu. V odôvodnení rozhodnutia musí správny orgán reagovať jednak na skutkové okolnosti a jednak na právne posúdenie. Za skutkové okolnosti treba považovať najmä skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené a ich právny význam. Taktiež v súvislosti s právnym posúdením nie je dostatočné citovanie príslušných ustanovení, ale je potrebné, aby sa vyložil aj obsah právnej normy, aby účastníci pochopili vzťah medzi skutkovým zistením a právnym posúdením. Uvedené v odôvodneniach preskúmaných rozhodnutí daňových orgánov absentuje.

Na tomto mieste považuje odvolací súd za dôležité zdôrazniť, že dlhodobo a ustáleno judikuje [porovnaj napr. rozhodnutie publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky (ďalej len „Zbierka“) pod č. R 29/1996], že rozhodnutie súdu, ktorým ako nepreskúmateľné zruší rozhodnutie správneho orgánu, ak rozhodnutie nie je náležite odôvodnené (§ 47 ods. 3 zákona č. 71/1967 <. Zb.) je vecne správne.

Pre porovnanie, z rozhodnutia publikovaného v Zbierke pod č. R 33/2006 vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu je nepreskúmateľné a treba ho zrušiť aj vtedy, ak správny orgán svoje rozhodnutie neodôvodnil vôbec, hoci dôvody jeho rozhodnutia možno vyvodíť z obsahu administratívneho spisu. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania.

Ako podporné rozhodnutia, ktoré potvrdzujú ustálenosť judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v otázke nárokov na náležité odôvodnenie rozhodnutia správneho orgánu možno uviesť aj rozhodnutie publikované v Zbierke pod č. R 3/2014, podľa ktorého za rozhodnutie vydané v súlade so zákonom nemožno považovať rozhodnutie, ktoré je zrozumiteľné iba pre správny orgán, ktorý ho vydal; tiež rozhodnutie uverejnené v Zbierke pod č. R 60/2000, podľa ktorého zákonné požiadavky na konanie o právach a povinnostiach fyzických osôb a právnických osôb stanovené zákonom č. 71/1967 <. Zb. (prípadne iným procesným predpisom), nie sú naplnené tým, že správny orgán v rozhodnutí doslovne paragrafovaným znením alebo voľne uvedie ich znenie a ustálenými formuláciami deklaruje, že sa nimi pri rozhodovaní riadil.

Úlohou súdu v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale preskúmať zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, teda posúdiť, či správne orgány splnili povinnosti stanovené zákonom.

Odvolací súd poukazuje na obdobnú judikatúru Nejvyššího správního soudu (napr. rozsudok z 22.01.2004, č. j. 4 Azs 55/2003 <.-51), z ktorej vyplýva, že rozhodnutie správneho orgánu, v odôvodnení ktorého absentuje úvaha, ktorou bol správny orgán vedený pri hodnotení dôkazov, ktoré vykonal ako aj správna úvaha, ktorú použil pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodoval, rovnako tak aj chýbajúca argumentácia ako sa vyrovnal s námietkami žalobcu ako účastníka správneho konania je v rozpore s § 47 ods. 3 správneho poriadku a takéto rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Odôvodnenie rozhodnutia je jeho dôležitou obsahovou náležitosťou, ktorá musí plniť niekoľko funkcií. Predovšetkým musí presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia, čím sa naplnia jedno zo základných pravidiel konania - posilňovanie dôvery účastníka správneho konania v správnosť rozhodovania, čo následne vedie k tomu, aby fyzické resp. právnické osoby dobrovoľne plnili svoje povinnosti vyplývajúce z vydaného rozhodnutia. Nemenej dôležitou funkciou je aj kontrolná funkcia spočívajúca v tom, že každé rozhodnutie je možné preskúmať, pričom presvedčivé odôvodnenie môže zamedziť zbytočnému uplatňovaniu opravných prostriedkov. Skutočnosť, že rozhodnutie je zrozumiteľné pre orgán, ktorý ho vydal, nepostačuje, lebo rozhodnutie musí byť zrozumiteľné aj pre ostatných účastníkov konania, najmä ak sa ním účastníkovi ukladá konkrétna povinnosť. Odôvodnenie rozhodnutia správneho (daňového) orgánu musí zodpovedať skutočným výsledkom správneho (daňového) konania tak, ako to predpokladá § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z.

Odvolací súd poukazuje na to, že nedostatky odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nemôžu byť konvalidované ani prípadným dodatočným vysvetlením resp. doplňujúcim vyjadrením správneho orgánu a ani súdu neprislúcha spôsobom presahujúcim akceptovateľnú mieru dopĺňať resp. absentujúce argumenty správneho orgánu nahrádzať svojimi úvahami a vyvodzovať z nich závery, ku ktorým mal dospieť správny orgán, ktorého postup a úvahy mali byť obsahom odôvodnenia jeho rozhodnutia, pretože takáto aktivita presahuje rámec preskúmvacej právomoci súdu a zároveň zasahuje do sféry kompetencie správneho orgánu v agende vymedzenej zákonom.

Na základe uvedeného možno zhrnúť, že odôvodnenie žalobou napadnutých rozhodnutí daňových orgánov nespĺňajú kritéria preskúmateľnosti správneho rozhodnutia, preto odvolací súd vyhodnotil odvolacie námietky žalovaného za nespôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozsudku krajského súdu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené dôvody napadnutý rozsudok

Krajského súdu v Bratislave č.k. 1S/281/2014-1005 zo 14. januára 2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

V ďalšom konaní daňový orgán vec znova prejedná a o nej rozhodne tak, aby jeho rozhodnutie zodpovedalo zákonu.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 151 ods. 2 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože mu žiadne nevznikli a trovy právneho zastúpenia si nevyčísľil v súlade s § 151 ods. 1 O.s.p..

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

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