

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/51/2016
Identifikačné číslo spisu: 3014200885
Dátum vydania rozhodnutia: 06.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3014200885.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a sudkýň JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: BIZ MIND SK s.r.o. v likvidácii, so sídlom Dukelská 1219/13, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 342 220, zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo SR, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/377463/2014/5051 zo dňa 21. augusta 2014, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/260/2014-72 zo dňa 6. apríla 2016 a o odvolaní právneho zástupcu žalobcu v časti trov konania, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/260/2014-72 zo dňa 6. apríla 2016 v časti zrušovacieho dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. p o t v r d z u j e .

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/260/2014-72 zo dňa 6. apríla 2016 v napadnutej časti výroku o trovách konania m e n í tak, že žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 1.229,69 € na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčika, advokáta, Košice, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania vo výške 181,90 € na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčika, advokáta, Košice, do 30 dní odo dňa právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ prípadne „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/377463/2014/5051 zo dňa 21.08.2014 a určil, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 1.127,37 € do troch dní od právoplatnosti rozsudku k rukám jeho advokáta.

1.2 Napadnutým rozhodnutím č. 1100306/1/377463/2014/5051 zo dňa 21.08.2014 podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ aj „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/5/1297137/2014/Str zo dňa 02.04.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 55.248,36 € a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 14.901,76 €, keď správca dane s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) neuznal žalobcovi právo odpočítať si 20% DPH vo výške 40.346,60 € z dodávateľských faktúr č. 20110049 zo dňa 01.07.2011, č. 25110003 zo dňa 11.07.2011, č. 20110054 zo dňa 18.07.2011, č. 20110056 zo dňa 22.07.2011 od dodávateľa REDNET, s.r.o. za mrazené kuracie rezne. Správca dane pri zdaniteľných obchodoch s odberateľkou spoločnosťou BALMIX GROUP s.r.o. Praha pochyboval o existencii tovaru a tento tovar zdanil podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z.

1.3 Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov. K zrušeniu rozhodnutia žalovaného dospel z dôvodu, že prejednávané zdaňovacie obdobie júl 2011, a to nárok na odpočet DPH ako aj zdaniteľné plnenia, ktoré boli zdanené podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. nie je možné oddeliť. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať jednak to, že 1. zdaniteľné plnenia boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre, a jednak, že 2. prijaté služby a tovary ďalej použil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Samotné faktúry a doklady o ich úhrade sú síce formálnou podmienkou priznania nároku na odpočet DPH, nie sú však postačujúcou podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akúkoľvek faktúru, akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť akékoľvek peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr bezhotovostným prevodom na účet dodávateľa. Je teda zrejme, že splnenie formálnej stránky na priznanie nároku na odpočet DPH vyjadrenej predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok, aby bol na základe týchto dokladov priznaný nárok na odpočet DPH, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia. Jednoducho povedané, ak daňové doklady (faktúry a doklady o úhrade) neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na odpočet DPH, nakoľko ide o fiktívne plnenie.

1.4 Krajský súd uviedol, že v súdnej veci správne orgány oboch stupňov dôvodne ustálili, že zdaniteľné plnenia pokiaľ ide o vrátenie nadmerného odpočtu dane z faktúr vystavených dodávateľom REDNET, s.r.o. neboli reálne uskutočnené týmto dodávateľom a preto žalobcovi nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. V tejto časti teda súd považoval rozhodnutie žalovaného za vecne správne.

1.5 Pokiaľ však išlo o dodanie tovaru pre odberateľa BALMIX GROUP, s.r.o. tak správca dane konštatoval, že nebola preukázaná ani samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom zdaniteľného obchodu. Bola teda vyslovená kvalifikovaná pochybnosť o existencii tovaru, avšak na druhej strane bol tento tovar zdanený podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., teda ako dodanie tovaru v tuzemsku. Žalobca v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane namietal, že ak správca dane vyslovil pochybnosť o existencii tovaru v súvislosti s jeho dodaním do iného členského štátu, potom ten istý tovar (ktorý podľa správcu dane neexistoval) nemohol byť dodaný ani v tuzemsku. Z tohto dôvodu mu nemohla vzniknúť ani daňová povinnosť v tuzemsku podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v sume 12.778,57 €. V podanej žalobe potom zdôraznil, že v danej námietke išlo o argument, ktorý mal pre

posúdenie zákonnosti rozhodnutia podstatný význam a vyžadoval jednoznačnú odpoveď, ktorú však žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí nedal.

1.6 Krajský súd konštatoval, že správny orgán je v odôvodnení svojho rozhodnutia povinný uviesť, ktoré skutočnosti boli podkladom pre jeho rozhodnutie, akými úvahami bol vedený pri hodnotení dôkazov a právne predpisy, na základe ktorých rozhodoval. Pri právnom posúdení veci musí správny orgán uviesť, konkrétny odkaz na právny predpis, z ktorého vyvodzuje svoje právne posúdenie. Nestačí pritom iba citácia tohto zákonného ustanovenia, ale je potrebné aj vyložiť obsah právnej normy, aby bolo zrejmé aký je vzťah medzi skutkovými zisteniami a právnym posúdením. Jeho správna úvaha použitá pri rozhodovaní pritom musí zodpovedať zásadám logiky a musí z nej byť zrejmé, akými úvahami sa správny orgán riadil pri svojom rozhodovaní. Je pritom zrejmé, že je povinnosťou odvolacieho správneho orgánu, aby sa zaoberal jednotlivými odvolacími námietkami odvolateľa a dal odpoveď na nastolené odvolacie dôvody.

1.7 Ďalej sa stotožnil s tvrdením žalobcu, že žalovaný sa riadne nezaoberal jeho odvolacou námietkou ohľadne zdanenia zdaniteľného plnenia pre spoločnosť BALMIX GROUP, s.r.o. Praha podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. K uvedenému odvolaciemu dôvodu nezaujal jasné a jednoznačné stanovisko, pričom aj podľa názoru krajského súdu ide o ťažiskový argument, ktorý má vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Žalovaný neuviedol aká úvaha ho viedla k aplikácii ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. na predmetné zdaniteľné obchody a to najmä za situácie, keď tak ako správca dane dospel na základe výsledkov vykonaného dokazovania k záveru, že existencia tovaru sa v danom prípade nepreukázala. Na konkrétnu námietku žalobcu, že mu nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku, však nedal žiadnu odpoveď, len na strane 17 odôvodnenia rozhodnutia všeobecne konštatoval, že existencia tovaru a ani jeho dodanie pre spoločnosť BALMIX GROUP, s.r.o. sa vôbec nepreukázalo.

1.8 Žalovaný len konštatoval, že s poukazom na judikatúru Súdneho dvora prináleží teda vnútroštátnym orgánom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti ukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Uvedené konštatovanie nespĺňa nároky riadneho odôvodnenia rozhodnutia správneho orgánu tak, ako ho má na mysli ustanovenie § 63 zákona č. 563/2009 Z. z. Ak sa teda žalovaný riadne nezaoberal odvolacou námietkou žalobcu, ktorá má pre posúdenie veci zásadný význam, zaťažil svoje rozhodnutie vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov, ktorá viedla k zrušeniu rozhodnutia, tak ako je uvedené vo výrokovvej časti tohto rozhodnutia.

2.

2.1 Proti rozsudku krajského súdu v časti trov konania podal právny zástupca žalobcu v zákonom stanovenej lehote odvolanie a poukázal na ustanovenie § 15 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z., že advokát má popri nároku na odmenu aj nárok na náhradu hotových výdavkov účelne a preukázateľne vynaložených v súvislosti s poskytovaním právnych služieb, najmä na súdne poplatky a iné poplatky, cestovné a komunikačné výdavky a výdavky za znalecké posudky, preklady a odpisy. Podľa ustanovenia § 16 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. na výšku náhrad preukázaných cestovných výdavkov sa vzťahujú osobitné predpisy, ak táto vyhláška neustanovuje inak. Z ustanovenia § 16 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v odkaze pod čiarou č. 5 nevyplýva odkaz len na ustanovenie § 4 ods. 1 písm. a/ zákona č. 283/2002 Z. z., ako uvádza súd, ale na zákon č. 283/2002 Z. z. ako celok. Podľa § 4 ods. 1 písm. b/ zákona č. 283/2002 Z. z. za výdavok pri pracovnej ceste sa považuje aj náhradu preukázaných výdavkov za ubytovanie.

2.2 Ak sa v ustanovení § 16 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. uvádza, že na výšku náhrady preukázaných cestovných výdavkov sa vzťahujú osobitné predpisy, potom uvedené je potrebné interpretovať tak, že ak výška náhrady výdavku je osobitným predpisom limitovaná (napr. stravné, náhrada za spotrebované pohonné látky, sadzba paušálnej náhrady), advokát si môže cestovný výdavok uplatniť najviac do výšky tohto limitu. Výška náhrady výdavkov za ubytovanie nie je osobitným predpisom limitovaná. Advokát pri uplatnení nákladov právneho zastupovania a trov konania preukazoval výdavok za ubytovanie účtovným dokladom a dokladom o zaplatení, teda neboli pochybnosti, že výdavok vznikol a bol riadne preukázaný, teda nebol ani dôvod tento výdavok bez iného nepriznať ako

náklady právneho zastupovania. Preto nesúhlasí s konštatovaním súdu, že výdavok za prenocovanie advokáta v mieste sídla súdu nie je možné priznať ani podľa zákona č. 283/2002 Z. z., ktorý je možné v zmysle ustanovenia § 16 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. použiť len na určenie výšky náhrady cestovných výdavkov (§ 4 ods. 1 písm. a/ zákona č. 283/2002 Z. z.) je nezrozumiteľné.

3.

3.1 Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhuje aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobu zamietne.

3.2 Uviedol, že žalobca deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu a ako dôkaz o použití nakúpeného tovaru predložil faktúry pre odberateľa BALMIX GROUP s.r.o. Praha, Česká republika za predaj tovaru - kuracie prsia. Faktúry neobsahujú poznámku podľa § 72 ods. 2 písm. h/ zákona o DPH, t. j. odkaz na § 43 zákona o DPH alebo informáciu, že dodanie tovaru je oslobodené od dane. Celková cena bez DPH z faktúr pre odberateľa BALMIX GROUP s.r.o. predstavovala sumu 76.671,40 €. V rozhodnutí žalovaného je uvedené, že na dodacích listoch odberateľ potvrdil prevzatie tovaru a vyhlasuje, že tovar prepravil do iného členského štátu EÚ (§ 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH), dodacie listy nie sú podpísané dodávateľom, nie sú na nich uvedené údaje o teplote pri vyskladnení ani spôsob dopravy. Úhradu predmetných odberateľských faktúr platiteľ zaúčtoval jedným príjmovým pokladničným dokladom č. PO/5 zo dňa 31.07.2011 v sume 76.671,40 €, ku ktorým priložil príjmové pokladničné doklady bez čísla a jednoduché výdajové pokladničné doklady bez čísla zo dňa 06.07.2011, 11.07.2011, 13.07.2011, 18.07.2011, 20.07.2011, 25.07.2011 27.07.2011.

3.3 Správca dane požiadal prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií (ďalej len „MVI“) o preverenie intrakomunitámeho dodania žalobcu pre spoločnosť BALMIX GROUP s.r.o. Praha. V odpovedi na MVI Formulári „SCAC 2004“ referenčné číslo E_SK_CZ_20120416_514176_P201200643(R) česká daňová správa uvádza, že daňový subjekt nevykázal za obdobie 2011/07 žiaden nadobudnutý tovar. V predloženej hlavnej knihe neboli zaúčtované žiadne faktúry od platiteľa. Súčasný konateľ spoločnosti nemá k dispozícii žiadne doklady a ani nemôže poskytnúť žiadne informácie týkajúce sa uvedeného obdobia, pretože v júli 2011 nebol ešte konateľom spoločnosti. Predchádzajúci konateľ mu žiadne doklady neodovzdal. K zmene konateľa došlo dňa 19.10.2011, do 18.10.2011 bol konateľom O..

3.4 Žalobca k vystaveným faktúram priložil dodacie listy, na ktorých je prehlásenie odberateľa - spoločnosti BALMIX GROUP s.r.o. Praha, že tovar prepravil do iného členského štátu EU podľa § 43 ods. 5 písm. c/ zákona o DPH. Predložené dodacie listy nie sú podpísané dodávateľom (žalobcom), ani na nich nie je uvedená spôsob prípadne osoba zabezpečujúca dopravu. Podpis dodávateľa je dôležitým atribútom dodacieho listu, bez neho dodací list nepreukazuje dodávku tovaru. Formálne vyhotovenie dodacích listov bez ďalších dôkazov nepreukazujú ešte skutočnosť, že tovar bol spoločnosti BALMIX GROUP s.r.o. aj dodaný. Počas daňovej kontroly žalobca nepreukázal správcovi dane skutočnosti týkajúce sa výdaja mrazených kuracích prs zo skladu v Bratislave, ako sú napríklad výdajky zo skladu, neuviedol mená osôb prítomných pri odovzdávaní tovaru, EČV vozidla, ktorým bola preprava tovaru vykonaná a pod., v konečnom dôsledku neuviedol ani presnú adresu skladu, kde mal mať tovar uskladnený (v priestoroch akej firmy, resp. súhlas tejto firmy s používaním skladových priestorov), teda dôkazy o reálnej existencii a dodaní tovaru. Tiež žalobcom predložené faktúry č. 63 2011, 67 2011 nie sú ním podpísané. Tým, že spoločnosť BALMIX GROUP s.r.o. nemá v účtovníctve zaevidovanú žiadnu faktúru od žalobcu a taktiež v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 nemá vykázané žiadne nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, len deklarovala a potvrdila skutočnosť, že jej nevznikla žiadna daňová povinnosť z nadobudnutia tovaru z iného členského štátu, teda aj z nákupu mrazených kuracích prs od žalobcu.

3.5 Poukázal na § 16 ods. 4 daňového poriadku dodatočné daňové priznanie môže daňový subjekt predložiť aj v tom prípade, ak zistí, že jeho daňová povinnosť má byť nižšia, ako bola uvedená v daňovom priznaní. Ak by sa následne preukázalo, že nadobudnutie tovaru bolo zdanené v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru, platiteľ podá dodatočné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie,

v ktorom uplatnil daň na výstupe z dodania tovaru do iného členského štátu. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu je potrebné rozlišovať, komu sú dodávky tovaru určené. Ak je odberateľom tovaru v inom členskom štáte osoba identifikovaná pre daň, dodávka tovaru je oslobodená od dane. Ak je odberateľom tovaru v inom členskom štáte osoba, ktorá nie je identifikovaná pre daň, dodávka tovaru sa zdaňuje v tuzemsku.

3.6 V danej veci je podľa krajského súdu ako aj žalovaného zásadná otázka, či pri zistení fiktívnych dodávok tovaru, pri ktorých si žalobca uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH, nepriznaním nároku na oslobodenie od dane správcom dane vzniká žalobcovi daňová povinnosť. Je zrejmé, že v danom prípade nie je možné aplikovať znenie § 71 ods. 6 zákona o DPH, lebo daň nie je vyčíslená na faktúre.

3.7 Žalobca sa zapojil do procesu, cieľom ktorého bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody. Tým sa žalobca vystavil podnikateľskému riziku a následne povinnosti uplatniť režim zdanenia, ak sa v daňovom konaní preukáže, že tovar nebol zdanený v členskom štáte, ktorý deklaroval ako štát nadobudnutia. Žalobca dostatočne vyčerpávajúcim spôsobom nepreukázal, že došlo k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru do Českej republiky. Naopak, na základe zistení českej a slovenskej daňovej správy došlo len k formálnej fakturácii za účelom uplatnenia oslobodenia od dane v zmysle § 43 zákona o DPH. Zo spisového materiálu je zrejmé, že žalobca sa zapojil do získania neoprávnenej daňovej výhody pri obchodovaní s mäsom. Správca dane jednoznačne preukázal, že kuracie prsia v Česku nadobudnuté neboli, nepreukázala sa ani ich preprava.

3.8 Európsky súdny dvor (teraz Súdny dvor Európskej únie) rozsudkom C-409/04 Teleos, plc rozhodol, že:

1. Článok 28a ods. 3 prvý pododsek a článok 28c A písm. a/ prvý odsek Šiestej smernice Rady 77/388/EHS, zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 2000/65/ES zo 17. októbra 2000, sa majú vzhľadom na pojem „odoslaný“ uvedený v oboch týchto ustanoveniach vykladať v tom zmysle, že k nadobudnutiu tovaru v rámci Spoločenstva a k uplatneniu oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane dôjde len vtedy, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník prejde na nadobúdateľa a keď dodávateľ preukáže, že tento tovar bol odoslaný alebo prepravený do iného členského štátu a že v dôsledku tohto vývozu alebo tejto prepravy fyzicky opustil územie členského štátu dodania.

2. Článok 28c A písm. a/ prvý odsek šiestej smernice 77/388, zmenenej a doplnenej smernicou 2000/65, sa má vykladať v tom zmysle, že odporuje tomu, aby príslušné orgány členského štátu dodania nútili dodávateľa, ktorý konal v dobrej viere a predložil dôkazy, ktoré na prvý pohľad odôvodňovali jeho právo na oslobodenie dodávky tovaru v rámci Spoločenstva od dane, aby následne zaplatil daň z pridanej hodnoty z tohto tovaru, keď sa zistí, že uvedené dôkazy sú nepravdivé, pričom však nedôjde k preukázaniu účasti uvedeného dodávateľa na takomto podvode, pokiaľ však tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

3.9 Skutočnosť, že nadobúdateľ predložil daňovým orgánom členského štátu určenia vyhlásenie týkajúce sa nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva, akým je predmetné vyhlásenie vo veci samej, môže byť doplňujúcim dôkazom na účely preukázania, že tovar skutočne opustil územie členského štátu dodania, nemožno ho však považovať za určujúci dôkaz na účely oslobodenia dodávky v rámci Spoločenstva od dane z pridanej hodnoty.

3.10 Poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-285/09 R na bod 48 a 49, bod 51, 53-55, na zásadu „Nemo turpitudinem suam allegare potest“ (nikto nemôže mať prospech zo svojej vlastnej nepoctivosti).

3.11 Žalovaný má zato, že odôvodnenie rozhodnutia je dostatočné, postupoval podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., v odôvodnení uviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vyrovnal sa s návrhmi a námietkami žalobcu, uviedol, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych

predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

4.

4.1 K odvolaniu žalovaného sa vyjadril žalobca a uviedol, že z ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. vyplýva, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vo veci dodania tovaru pre odberateľa BALMIX GROUP, s. r. o. so sídlom v Českej republike žalobca tvrdil, že ak správca dane pochybuje o existencii tovaru v súvislosti s jeho dodaním do iného členského štátu, potom ten istý tovar nemohol byť dodaný ani v tuzemsku a nemohla vzniknúť ani daňová povinnosť v tuzemsku podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z v sume 12.778,57 €. Ak tovar neexistoval, potom k neexistujúcemu tovaru nemohol kupujúci nadobudnúť právo nakladať s tovarom ako vlastník.

4.2 Uviedol, že dokazovanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane je vždy v prvom rade vedené k preukazovaniu uskutočnenia dodania tovaru, teda samotnej existencie tovaru. Ak sám správca dane pochybuje o existencii tovaru, potom je bezpredmetné poukazovať na ustanovenie § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. pretože preukazovať je možné len dodanie existujúceho tovaru. Ak tovar neexistoval, potom nebolo čo preukazovať v súvislosti s dodaním neexistujúceho tovaru. Žalobcovi nie je zrejmé, čo žalovaný argumentáciou uvedenou judikatúrou sledoval, keďže ani žalovaný a ani súd uvedený rozsudok nikde neuvádza a ani nepriamo sa naň neodvoláva. Ak žalovaný argumentuje judikatúrou Súdneho dvora EÚ, potom bolo jeho povinnosťou preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky uvedených rozsudkov a nie len uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené. Sám žalovaný pritom uvádza, že uvedený spor sa líši od prejednávanej veci v tom, že v prejednávanej veci celé obchodovanie s tovarom bolo fiktívne.

4.3 Žalobcovi ani v danom prípade nie je zrejmé, čo žalovaný argumentáciou uvedenou judikatúrou sledoval, pretože aj tento rozsudok vychádzal z iných skutkových okolností, ako je tomu v prejednávanej veci. Ako uvádza sám žalovaný z uvedeného rozsudku vyplýva, že k dodávke tovaru v rámci Spoločenstva naozaj došlo, ale pri tejto príležitosti dodávateľ utajil totožnosť skutočného nadobúdateľa s cieľom umožniť mu vyhnúť sa plateniu DPH.

4.4 Žalobca súhlasí s tým, že aj v daňovom konaní je potrebné aplikovať uvedenú zásadu rímskeho práva, no poukazuje na to, že v daňovom konaní je potrebné aplikovať aj zásadu rímskeho práva „Ei incumbit probatio qui dicit, non qui negat“ (Paulus Iulius D. 22, 3, 2), teda, že dôkazné bremeno zaťažuje toho, kto nejakú okolnosť tvrdí, a nie toho, kto ju popiera. Jednou zo zásadných ťažiskových námietok žalobcu uvedenou už v daňovom konaní a v žalobe (bod 32 až 37) bolo jeho tvrdenie, 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. Ak teda podľa žalovaného žalobca nebol poctivý, potom k tomuto tvrdeniu znáša aj dôkazné bremeno. Žalobca v žalobe (bod 34) poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5 Sžf/49/2010, v ktorom súd vychádzal z rozsudkov Súdneho dvora EÚ vo veci C-354/09 Optigen Ltd a vo veci C-439/04 Kittel a 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. Podľa súdu je preto úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa daňového subjektu a či daňový subjekt o takomto konaní vedel alebo musel vedieť. Z uvedeného vyplýva, že ak daňové orgány tvrdia, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, potom k tomuto tvrdeniu mali aj dôkaznú povinnosť. V danom prípade vzniká opačná situácia, aká je inak v dôkaznom konaní pred správcou dane bežná. Pri dôkaznom bremene daňového subjektu nepostačuje, aby daňový subjekt len tvrdil existenciu určitých skutočností, ale musí existenciu týchto skutočností preukázať. Z uvedených dôvodov ani pre daňové orgány nepostačuje, aby len spochybnili žalobcom deklarované zdaniteľné obchody a tvrdili, že je na žalobcovi, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), ale mali povinnosť svoje pochybnosti jednoznačne preukázať a doložiť hodnovernými dôkazmi. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených

skutočností. Správca dane a žalovaný neunesli svoje dôkazné bremeno a bez akýchkoľvek pochybností nepreukázali účasť žalobcu na podvodnom konaní.

4.5 Žalovaný uvádza, že žalobca nepreukázal, že nevedel alebo nemal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý má za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody. Práve naopak, jeho tvrdenie, že keď sa jedná o fiktívny tovar, tento mu nemôže byť zdanený, potvrdzuje, že žalobca mal o takomto konaní vedomosť.

4.6 Uvedené je dôkazom, že zásadným pochybením daňových orgánov, ktoré v konečnom dôsledku malo podstatný vplyv na samotné hmotnoprávne posúdenie veci je to, že nesprávne interpretujú dôkazné bremeno a svoju dôkaznú povinnosť preukázať účasť žalobcu na podvodnom konaní. Nebol to žalobca, ktorý mal preukazovať, že nevedel alebo nemal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý má za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody, ale boli to daňové orgány, ktoré mali povinnosť zabezpečiť dôkazy, ktoré by nespochybniteľne dokazovali, že žalobca vedel, že svojim konaním sa podieľa na daňovom podvode. Daňové orgány si svoju dôkaznú povinnosť nesprávne vysvetľujú, ako svoje právo požadovať od žalobcu, aby predložil dôkazy, ktorými by preukázal, že nie je účastníkom podvodu, resp., aby preukazoval, že nevedel alebo nemusel (nemal) vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Nie je možné zamieňať dôkaznú povinnosť žalobcu v postavení daňového subjektu vymedzenú v ustanovení § 24 ods. 1 a § 45 ods. 2 Daňového poriadku s dôkazným bremenom daňových orgánov. Správca dane mal zákonným spôsobom a podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý mal za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody.

4.7 Žalobca je názoru, že žalovaný nerozlišuje medzi úmyselným konaním podieľať sa na daňovom podvode (daňový subjekt vedel) a konaním z nebanlivosti (daňový subjekt mohol, resp. mal vedieť), ktoré viedlo k podieľaniu sa na daňovom podvode. Z rozhodnutia daňových orgánov a odvolania žalovaného vyplýva, že sa jednalo o obchody s fiktívnym tovarom, teda tovar neexistoval. Ak daňové orgány tvrdia, že tovar neexistoval a jednalo sa o fiktívne obchody, potom podľa nich žalobca konal s vedomým úmyslom podieľať sa na daňovom podvode a bolo bezpredmetné poukazovať na obozretnosť a preverovanie obchodných partnerov.

4.8 Navrhuje, aby Najvyšší súd SR vydal tento rozsudok:

Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/260/2014 zo 6. apríla 2016 vo výroku vo veci potvrdzuje.

Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/260/2014 zo 6. apríla 2016 vo výroku o trovách konania mení tak, že žalobcovi sa zvyšujú trovy konania o sumu 85,27 € a o DPH prislúchajúcu k tejto sume vo výške 17,05 €, spolu o 102,32 € v zmysle odvolania žalobcu proti výroku o trovách konania zo 11.05.2016.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia v odvolacom konaní (v prípade, ak sa právny zástupca nezúčastní vyhlásenia rozsudku) za 1 úkon právnej služby (vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného) vo výške 143,- € a režijný paušál 5,58 €, spolu 151,58 €. Spolu trovy s 20 % daňou z pridanej hodnoty (30,32 €) predstavujú 181,90 €.

5.

5.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súdu odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 256 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.).

5.2 Podľa § 244 ods. 1, 2 a 3 O.s.p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutia postupom orgánov verejnej správy.

5.3 V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických

osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy.

5.4 Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

5.5 Podľa § 247 ods. 1 a 2 O.s.p., podľa ustanovenia tejto hlavy sa postupuje v prípadoch v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu. Pri rozhodovaní správneho orgánu vydanom v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú nadobudli právoplatnosť.

5.6 Na vady konania pred správny orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

5.7 Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

5.8 Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody. Podľa § 246c ods. 1 O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

5.9 Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase napadnutého rozhodnutia, súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

5.10 Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. predmetom dani je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

5.11 Podľa § 13 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. miestom dodania tovaru je:

a/ ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou, je miesto kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava k osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písm. b/ ods. 2 a § 14; písm. d/, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

5.12 Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode, alebo prechode nehnuteľností je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľností do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe stavby 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.

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

5.14 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 ods. 3 a 7.

5.15 Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovaru a

služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

5.16 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.

5.17 Podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. 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.

5.18 Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba na návrhy daňových subjektov.

5.19 Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

5.20 Z administratívneho spisu má odvolací súd za preukázané, že predmetom konania v danej veci je preskúmanie rozhodnutia žalovaného 1100306/1/377463/2014 zo dňa 21.08. 2014, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/5/1297137/2014/Str zo dňa 02.04.2014. Prvostupňovým správnym rozhodnutím bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2011 v sume 55.248,36 € a vlastná daňová povinnosť v sume 14.901,76 €. Správca dane s poukazom na ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si 20 % DPH vo výške 40.346,60 € z dodávateľských faktúr č. 20110049 zo dňa 01.07.2011, č. 25110003 zo dňa 11.07.2011, č. 20110054 zo dňa 18.07.2011, č. 20110056 zo dňa 22.07.2011 od dodávateľa REDNET, s.r.o. za mrazené kuracie rezne. Súčasne správca dane pri zdaniteľnom obchode pre odberateľa BALMIX GROUP, s.r.o. dospel k záveru, že žalobcovi vznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v sume 12.778,57 €.

5.21 Z dokazovania, ktoré správca dane vo veci vykonal je zrejmé, že pokiaľ ide o uplatnenie práva na odpočet dane z faktúr od dodávateľa REDNET, s.r.o. obchodovania s tovarom mrazené kuracie rezne sa zúčastnili viaceré spoločnosti, ktoré vytvorili v rámci Európskej únie reťazec v zložení GALA frost, s.r.o., Bratislava (toho času spoločnosť vymazaná z obchodného registra z dôvodu jej zániku bez právneho nástupcu) - REDNET, s.r.o., (toho času zlúčená so spoločnosťou CBN-SOBRANA, s.r.o., ktorá je v konkurze) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t.j. Slovensko) - odberateľ (Rakúsko), v danom prípade NOE Handels GmbH a MK Schmied Stahlkbautechnik GmbH. Na území Slovenska vystupovali v rámci vyššie uvedeného obchodného reťazca tri spoločnosti (žalobca, REDNET, s.r.o. a GALA frost, s.r.o.), pričom nadobudnutie tovaru na Slovensku malo nastať v spoločnosti GALA frost s.r.o., ktorá bola povinná priznať a odviesť DPH z nadobudnutia tovaru na Slovensku a následne, po dodaní tohto tovaru spoločnosť REDNET, s.r.o. si mohla súčasne túto DPH aj odpočítať, avšak z ceny tovaru fakturovaného žalobcovi bola povinná odviesť DPH do štátneho rozpočtu, čo však neučinila a DPH v tejto spoločnosti je nevyhnutná. Spoločnosť je toho času vymazaná z obchodného registra, zanikla bez právneho nástupcu. Ide o rizikový subjekt, ktorý nepodával žiadne daňové priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia rokov 2010, 2011 a daň neodviedol. Rovnako dodávateľ žalobcu spoločnosť REDNET, ktorá sa zlúčila so spoločnosťou CBN-SOBRANA, s.r.o. Bratislava, si mala daň z nakúpeného tovaru odpočítať a následne mala daň odviesť z predaja tovaru žalobcovi, čo sa však nestalo. Nástupnícka spoločnosť je toho času v konkurze, spoločnosť je od roku 2012 bez konateľa. Spoločnosť CBN-SOBRANA, s.r.o. sa v období od 16.06.2011 do 22.06.2012 zlúčila s pätnástimi spoločnosťami, stala sa ich právnym nástupcom a preberala všetky ich práva a záväzky. Okrem toho rozhodnutie mimoriadneho valného zhromaždenia o zrušení spoločnosti REDNET, s.r.o.

bez likvidácie bolo prijaté 13 dní potom, ako bolo tejto spoločnosti doručené upovedomenie o začatí daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za mesiac júl 2011. Bolo zistené, že správcovi dane nebolo predložené účtovníctvo spoločnosti, zásielky sa vracali s tým, že adresát je na adrese sídla podľa obchodného registra neznámy. Taktiež miestnym zisťovaním nebolo zistené, že by spoločnosť mala na adrese vedenej v obchodnom registri reálne sídlo. Spoločnosť nemá konateľa a prokurista je nekontaktný. Za stavu, kedy DPH do štátneho rozpočtu neodviedla táto spoločnosť (REDNET, s.r.o.) a zároveň si DPH na vstupe uplatnil žalobca, ktorý mal dodať predmetný tovar do Rakúska, v dôsledku čoho bol žalobca oslobodený od platenia DPH na výstupe v zmysle ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., došlo k zneužitiu zásady neutrality DPH a vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k daňovému úniku.

5.22 Z administratívneho spisu vyplynulo, že konateľka žalobcu sa k predmetným zdaniteľným obchodom nevedela vyjadriť. Jej manžel p. H. uviedol, že s konateľom dodávateľskej spoločnosti REDNET, s.r.o. p. Ľubošom Spodiakom sa nikdy osobne nestretol. Obchody dojednávajú telefonicky. Na základe objednávky objednal tovar, ktorý bol uskladňovaný v skladoch, ktoré mal prenajaté dodávateľ REDNET, s.r.o. a to v Bratislave, na Trenčianskej ulici, v spoločnosti ICE BERG Slovakia, spol. s.r.o., Bratislava a ďalší sklad bol v spoločnosť Royal Brinkers Slovakia, s.r.o.. Žalobca nevedel skladovú evidenciu.

5.23 Ľuboš Spodiak, ktorý bol v čase realizácie zdaniteľných obchodov konateľom spoločnosti REDNET, s.r.o. vo svojej výpovedi pred správcom dane uviedol, že nedisponuje účtovníctvom spoločnosti, nakoľko ho odovzdal po zlúčení nástupnickej spoločnosti. Žiaden protokol o odovzdaní a prevzatí účtovníctva nebol spísaný. Vo svojej výpovedi potvrdil realizáciu obchodov so žalobcom, avšak uvedené tvrdenie nebolo podložené žiadnymi listinnými dôkazmi.

5.24 Správca dane vykonal miestne zisťovanie v skladoch spoločnosti ICE-BERG SLOVAKIA, spol. s r.o., kde mal byť predmetný tovar uskladnený a z ktorého mali byť mrazené kuracie prsia dodané priamo rakúskym odberateľom. Z predloženého „denného výkazu nájmu a manipulácie“ bolo zistené, že pre spoločnosť REDNET, s.r.o. bolo za mesiac júl 2011 vydaných 18 paliet.

5.25 V rámci vykonaného dokazovania boli zistené rozpory medzi tvrdeniami Ľuboša Spodiaka, žalobcu a hlavného skladníka spoločnosti ICE-BERG SLOVAKIA, spol. s r.o. každá z týchto osôb odlišne opísala ako dochádzalo k nakládke a vykládke tovaru, kto bol pri nich prítomný.

5.26 Podľa tvrdenia žalobcu došlo k dodaniu tovaru rakúskym odberateľom a to NOE Handels GmbH, Viedeň prepravnou spoločnosťou Polčin Transport, s.r.o., Bánovce nad Bebravou a spoločnosti MK Schmied Stahlbautechnik GmbH prepravnou spoločnosťou FRIGOLOG, s.r.o. Správca dane preveroval realizáciu preprav aj prostredníctvom mýtného systému a dospel k záveru, že preprava bola vykonaná v deklarovných časoch a trasách. Správne orgány však uzavreli, že uvedené nepreukazuje, kto bol dodávateľom žalobcu, resp., že ním bola spoločnosť REDNET, s.r.o. a to najmä za situácie, keď podľa výsledkov medzinárodnej výmeny informácií odberateľ NOE Handels GmbH tvrdil, že tovar bol prepravený iným prepravcom, a to Cargo Partner GmbH, Fischamend. Predložená CMR č. SK2407593 k vystavenej faktúre č. 61 2011 je bez dátumov a podpisov odosielateľa a prijímateľa. K tej istej preprave, na to isté množstvo bol žalobcom predložený ešte jeden nákladný list, na ktorom sú už podpisy, ale bez dátumov. V účtovníctve a taktiež v evidencii dane z pridanej hodnoty za júl 2011 je zaúčtovaná faktúra č. 61 2011 za predaj len 19.408 kg. Pri ústnom pojednávaní bola správcovi dane spolu s dokladmi o preprave žalobcom predložená faktúra č. 61 2011 za predaj 19.440 kg.

5.27 Správcovi dane bola Regionálnou veterinárnou a potravinovou správou Puchov poskytnutá informácia podľa ktorej spoločnosť REDNET, s.r.o. nebola nikdy registrovaná podľa zákona č. 39/2007 Z. z. o regionálnej starostlivosti v znení neskorších predpisov a podľa zákona č. 152/1995 Z. z. ako sprostredkovateľ - podnikateľ špecializovaný na obchod s potravinami, ktorý zabezpečuje sprostredkovateľské operácie s produktmi živočíšneho pôvodu medzi dodávateľmi alebo pre maloobchodné reťazce.

5.28 Taktiež Regionálna veterinárna a potravinová správa Bratislava správcovi dane oznámila, že na ulici Bancíkova 1, Bratislava (sídlo spoločnosť GALA frost, s.r.o.) sa nenachádza žiadna schválená alebo registrovaná prevádzkareň.

5.29 V rámci obchodného reťazca sa vyskytli nezrovnalosti daňových dokladov, keď faktúra č. 20110078 zo dňa 01.07.2011 spoločnosti GALA frost s.r.o. nie je podpísaná, na faktúre žalobcu č. 61 2011 je uvedené množstvo tovaru dodaného spoločnosti NOE Handels GmbH 19 408 kg, napriek tomu, že na všetkých ostatných dokladoch je uvedené 19.440 kg, dátum uskutočnenia zdaniteľného plnenia je 24.07.2011, aj keď tovar bol dodaný podkladov o preprave dňa 19.07.2011. Prepravcom sú vystavené dve CMR na tú istú dodávku, na medzinárodných nákladných listoch nie sú uvedené dátumy naloženia a vyloženia tovaru.

6.

6.1 Odvolací súd v danej veci posudzoval odvolaním žalovaného napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/260/2014-72 zo dňa 06.04.2016.

6.2 Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ustanovenie § 212 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu.

6.3 Odvolací súd sa v danej veci stotožňuje s názorom krajského súdu, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov (§ 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p.) a preto rozhodnutie žalovaného bolo vydané predčasne.

6.4 Všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z daňového poriadku je v danom prípade modifikované právom Európskej únie. Správca dane a žalovaný v danom prípade nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a únieového práva v oblasti dane z pridanej hodnoty.

6.5 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 2006/2012. 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 (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11).

6.6 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 (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonic, C-285/11, bod 40).

6.7 Žalovaný v odvolaní uviedol, že žalobca nepreukázal, že nevedel alebo nemal vedieť, že sa zapojil do obchodu, ktorý má za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody. Práve naopak, jeho tvrdenie, že keď sa jedná o fiktívny tovar, tento mu nemôže byť zdanený, potvrdzuje, že žalobca mal o takomto konaní vedomosť. Na túto odvolaciu námietku žalovaného najvyšší súd uvádza, že žalovaný nesprávne interpretuje dôkazné bremeno a svoju dôkaznú povinnosť preukázať účasť žalobcu na podvodnom konaní. Podľa najvyššieho súdu nie je to žalobca, ktorý má preukazovať, že nevedel alebo nemal vedieť, že sa zapojí do obchodu, ktorý má za cieľ získanie neoprávnenej daňovej výhody, ale boli to daňové

orgány, ktoré mali povinnosť zabezpečiť dôkazy, ktoré by dokazovali, že žalobca vedel, že svojim konaním sa podiel na daňovom podvode. Nie je možné zamieňať dôkaznú povinnosť žalobcu v postavení daňového subjektu vymedzenú v ustanovení § 24 ods. 1 a § 45 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. s dôkazným bremenom daňových orgánov. Je potrebné konštatovať, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ tovaru spoločnosť REDNET s.r.o. dopustila 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. Svoje závery žalovaný odôvodnení aj v kontexte s judikatúrou súdneho dvora Európskej únie, na ktorú žalobca poukázal.

6.8 V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011. V uvedenom rozsudku 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. V ďalšom konaní bude preto úlohou žalovaného, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobcu a či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť. Žalovaný dôkaznú povinnosť predniesol na žalobcu a požadoval od neho, aby predĺžil dôkazy, ktorými by preukázal, že nie je účastníkom podvodu, resp., aby preukázal, že nevedel alebo nemusel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu.

6.9 Najvyšší súd sa stotožňuje s názorom vysloveným v rozsudku krajského súdu, že žalovaný sa riadne nezaoberal odvolacou námietkou žalobcu ohľadne zdanenia zdaniteľného plnenia pre spoločnosť BALMIX GROUP s.r.o. Praha podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. K uvedenému odvolaciemu dôvodu nezaujal jasné a jednoznačné stanovisko, pričom aj podľa názoru najvyššieho súdu ide o ťažiskový argument, ktorý má vplyv na zákonnosť rozhodnutia. Žalovaný neuviedol aká úvaha ho viedla k aplikácii ustanovenia § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. na predmetné zdaniteľné obchody a to najmä za situácie, keď tak ako správca dane dospel na základe výsledkov vykonaného dokazovania k záveru, že existencia tovaru sa v danom prípade nepreukázala. Na konkrétnu námietku žalobcu, že mu nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku, však žiadnu odpoveď nedal, len na strane 17 odôvodnenia rozhodnutia všeobecne konštatoval, že existencia tovaru a ani jeho dodanie pre spoločnosť BALMIX GROUP s.r.o. Praha sa vôbec nepreukázalo. Z ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 z. z. vyplýva, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Vo veci dodania tovaru pre odberateľa BALMIX GROUP s.r.o. so sídlom v Českej republike žalobca tvrdil, že ak správca dane pochybuje o existencii tovaru v súvislosti s jeho dodaním do iného členského štátu, potom ten istý tovar nemohol byť dodaný ani v tuzemsku a nemohla vzniknúť ani daňová povinnosť v tuzemsku podľa ustanovenia § 9 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v sume 12.778,57 €. Ak tovar neexistoval, potom k neexistujúcemu tovaru nemohol kupujúci nadobudnúť právo nakladať s tovarom ako vlastník.

7.

7.1 Na základe zisteného skutkového stavu a uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalovaného, Najvyšší súd Slovenskej republiky s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/260/2014-72 zo dňa 06.04.2016 v časti zrušovacieho dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p potvrdil ako vecne a právne správne. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní doplniť dokazovanie, ktoré povedie k dostatočne zistenému stavu veci a to s poukazom na závery obsiahnuté v tomto rozsudku ako aj rozsudku krajského súdu. Žalovaný je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

7.2 O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 250ja ods. 3 veta druhá

a § 220 O.s.p. a rozhodnutie krajského súdu v napadnutej časti týkajúcej sa náhrady trov prvostupňového konania zmenil tak, že úspešný žalobca má právo na náhradu trov konania 1 x 70,- € za žalobu a trovy právneho zastúpenia za tri úkony právnej služby :

- prevzatie a príprava zastupovania 134,00 €, režijný paušál 8,04 €,
- písomné podanie na súd (žaloba) 134,00 €, režijný paušál 8,04 €,
- zastupovanie pred KS v Trenčíne 143,00 €, režijný paušál 8,58 €

Náklady právneho zastúpenia za 3 úkony spolu 435,66 €.

Náhrada hotových výdavkov podľa § 15 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. - cestovné výdavky. Advokát žalobcu použil na pracovnú cestu vozidlo Audi A8, EČV: KE 931 FG, priemerná spotreba 9,6 l/100 km (podľa technického preukazu vozidla), a to na zastupovanie na pojednávaní pred KS v Trenčíne 06.04.2016 (Košice - Trenčín - Košice - 720 km), cena nafty 1,160 €/l, cena za 1 km 0,111 €, náhrada za spotrebované pohonné látky (720 km x 0,111 €) = 79,92 €, sadzba paušálnej náhrady (720 km x 0,183 €) = 131,76 €.

Náhrada hotových výdavkov podľa § 15 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. - náhrada za stratu času Košice-Trenčín-Košice (16 polhodín) je 14,30 €, čo predstavuje 228,80 €.

Ubytovanie v Trenčíne spolu s parkovným predstavuje 90,27 € (doklad - faktúra č. 2016000407). Podľa § 16 ods. 4 vyhlášky č. 655/2004 Z. z. v odkaze pod čiarou č. 5 nevyplýva odkaz len na § 4 ods. 1 písm. a/ zákona č. 283/2002 Z. z., ako uvádza súd prvého stupňa, ale zákon č. 283/2002 Z. z. ako celok. Podľa § 4 ods. 1 písm. b/ zákona č. 283/2002 Z. z. za výdavok pri pracovnej ceste sa považuje aj náhrada preukázaných výdavkov za ubytovanie. Advokát pri uplatnení nákladov právneho zastupovania a trov konania preukazoval výdavok za ubytovanie účtovným dokladom a dokladom o zaplatení, a teda neboli pochybnosti, že výdavok vznikol a bol riadne preukázaný, a nebol dôvod tento výdavok bez iného nepriznať ako náklady právneho zastupovania.

Daň z pridanej hodnoty 20%, zo základu 966,41 € je 193,28 €. Bola priznaná tarifná odmena a režijný paušál 435,66 €, náhrada hotových výdavkov 301,95 €, náhrada hotových výdavkov podľa § 15 písm. b/ vo výške 228,80 €, daň z pridanej hodnoty 193,28 €, trovy konania 70,- €. (poznámka: JUDr. E. Kostovčík je platiteľom DPH - IČ DPH SKI 020653249).

Trovy právneho zastúpenia druhostupňového konania tvorí 1 úkon právnej služby (vyjadrenie k odvolaniu) a to výške uplatnenej na náhradu vo vyčíslení trov konania zo dňa 06.06.2016 a to 1 x 143,- € a režijný paušál 8,58 €, spolu 151,58 € a 20% DPH (30,32 €) spolu 181,90 €.

Rekapitulácia:

Tarifná odmena a režijný paušál 435,66 €

Náhrada výdavkov § 15 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. 301,95 €

Náhrada výdavkov § 15 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. 228,80 €

Daň z pridanej hodnoty 193,28 €

Trovy právneho zastúpenia 1.159,69 €

Trovy konania 70,00 €

Trovy odvolacieho konania 181,90 € Trovy konania celkom: 1.411,59 €

7.3 Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť nový procesný predpis - Správny súdny poriadok. Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p."), odvolacie konanie podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Vzhľadom k tomu, že predmetné odvolacie konanie začalo pred dňom nadobudnutia účinnosti S.s.p., t.j. pred 01.07.2016, dokončilo sa podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

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