

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/31/2016
Identifikačné číslo spisu:	8015200053
Dátum vydania rozhodnutia:	17.10.2017
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2017:8015200053.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslav Gavalec PhD. a členov senátu JUDr. Igor Belko a JUDr. Marián Trenčan, v právnej veci žalobcu: LPH Vranov n/ T, s.r.o., so sídlom Pod dolami 838, Vranov nad Topľou, IČO: 31 706 029, zast.: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/4/2015-141 zo dňa 22. decembra 2015 a o odvolaní žalobcu proti výroku rozsudku krajského súdu o trovách konania, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutí žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/4/2015-141 zo dňa 22. decembra 2015 vo výroku o veci samej potvrdzuje.

Vo výroku o trovách konania rozsudok krajského súdu mení tak, že žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 1330,03 € na účet právneho zástupcu žalobcu do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný je povinný nahradiť žalobcovi trovy odvolacieho konania v sume 296,29 € na účet právneho zástupcu žalobcu do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1.Na základe výsledkov daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „Daň“) za zdaňovacie obdobia január 2009 až december 2009, vykonanej u žalobcu Daňovým úradom Prešov (ďalej len „správca dane“) na žiadosť orgánov činných v trestnom konaní, vydal správca dane dňa 28.03.2014 rozhodnutia za jednotlivé mesačné zdaňovacie obdobia január, február a marec 2009, ktorými podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a

doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane, keď po zhodnotení všetkých dôkazov dospel k záveru, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr za nákup masívnej dubovej podlahy od dodávateľa Tatra Trade Corporation, s. r. o..

2. Konštatoval, že berúc do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie a vybratie dane, pričom na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňových povinností alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňových povinností, sa pri správe daní neprihliada v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku, došlo postupom žalobcu k porušeniu § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) tým, že podvodné konanie nie je a nemôže byť predmetom dane, ďalej k porušeniu § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH tým, že si žalobca neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane, a v zdaňovacom období január 2009 aj k porušeniu § 43 ods. 1, 5 zákona o DPH tým, že žalobca neoprávnene deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane z tuzemska do iného členského štátu deklarovanému odberateľovi Happy World, s.r.o., Vinohradnícká 3216/165, Praha, Česká republika, zneužitím práva Európskej únie s hlavným cieľom získať daňovú výhodu vo forme zníženia daňového zaťaženia, v zmysle bodov 74 a 75 rozsudku Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-255/02 Halifax Plc a rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 5Sžf/66/2011, bez dodržania zásady poctivého obchodného styku a zásady opatrnosti v zmysle rozsudku Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 5Sžf/97/2009.

3. Proti rozhodnutiam správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutiami zo dňa 11.11.2014 potvrdil všetky prvostupňové rozhodnutia správcu dane o vyrubení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobia január až marec 2009. Žalovaný v odôvodnení odvolacích rozhodnutí poukázal na skutkové zistenia správcu dane, podľa ktorých bol žalobca v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach jedným z článkov reťazca spoločností obchodujúcich s masívnou dubovou podlahou, ktoré si z predstieraných zdaniteľných obchodov, ktorých podstata spočívala v opakovanom vývoze toho istého tovaru z územia Slovenskej republiky a jeho spätnom dovoze cez sieť v rozhodnutiach popísaných obchodných spoločností, uplatňovali nadmerný odpočet DPH alebo si daň skracovali zaúčtovaním faktúr z predstieraných obchodov, ako to bolo v prípade žalobcu.

4. Zločinecká skupina, na vrchole ktorej bol štatutár spoločnosti Tatra Trade Corporation, s. r. o. JUDr. J. O., si síce zabezpečila skutočne existujúci tovar, avšak tento použila na spáchanie trestného činu a nie ako výrobok končiaci u jeho konečného spotrebiteľa.

5. Žalovaný konštatoval, že deklarované obchody, v ktorých tovar obiehal v kruhu spoločností, nemajú ekonomické opodstatnenie, avšak ich výsledkom bolo získanie daňového zvýhodnenia pre žalobcu, ktorý si pri nákupe uplatnil právo na odpočítanie dane z masívnej dubovej podlahy a následne si uplatnil oslobodenie od dane pri dodaní toho istého tovaru do Českej republiky.

6. Podľa žalovaného bolo preukázané, že žalobca mal a musel vedieť s ohľadom na v rozhodnutiach popísané okolnosti, že prijatím predmetných plnení sa bude podieľať na podvodnom konaní spojenom s daňovým únikom. Postup tzv. obchodovania medzi predmetnými spoločnosťami nesie podľa žalovaného znaky zneužitia práva s cieľom získať neoprávnenú výhodu, ktorá sa u žalobcu prejavila znížením jeho daňovej povinnosti.

II.

Konanie pred krajským súdom

A/ Žaloba

7. Proti rozhodnutiam žalovaného zo dňa 11.11.2014 podal žalobca včas na krajskom súde žalobu, navrhoval ich zrušiť a vrátiť veci žalovanému na ďalšie konanie. Dôvodil tým, že z okolností, ktoré mu boli v čase uzatvorenia zmlúv a v čase nákupu tovaru objektívne známe, nič nenasvedčovalo tomu, že dodávky predmetných komodít môžu byť spojené s daňovým únikom. Obchody sa uskutočnili na základe riadne uzatvorených kúpnych zmlúv, dodávateľov a odberateľa zastupovali štatutárni zástupcovia, platby prebiehali výlučne cez bankové účty, pri každej nakládke tovaru bol osobne prítomný poverený zamestnanec žalobcu, ktorý potvrdil prevzatie tovaru a kontroloval aj jeho následné expedovanie na prepravu k odberateľovi.

8. Žalobca poukázal na to, že ide o bežnú obchodnú prax, že tovar nakladaný u dodávateľa sa prepravuje bez nehospodárnej vykládky u prvého odberateľa priamo druhému odberateľovi. Tvrdil, že o subjektoch, s ktorými obchodoval, mal dostatočné vedomosti a sám nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov.

9. Upozornil tiež na to, že pokiaľ správca dane poukazuje na obvyklú obchodnú opatrnosť, tak nikde neuvádza, aký kontrolný mechanizmus žalobca zanedbal.

V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora vo veciach C - 439/04 Kittel, C-354/03 Optigen Ltd, tvrdiac, že z týchto aj z ďalších rozsudkov vyplýva oprávnenie platiteľom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného daňového reťazca, aby sa vyhli následkom protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď si svoje daňové povinnosti riadne splnili.

10. Žalobca zdôrazňoval, že ak správca dane tvrdí, že išlo o zneužitie práva alebo o daňový podvod, potom k tomuto tvrdeniu nesie aj dôkazné bremeno. Podľa žalobcu dôkazy, ktoré si správca dane zaobstaral, nie sú dostačujúce k prijatiu záveru, že bolo nespochybniteľne dokázané, že žalobca vedel, že svojím konaním sa podieľa na daňovom podvode a tiež nie sú postačujúce ani k záveru, že žalobca mohol, resp. mal vedieť, že svojím konaním sa z nebanlivosti podieľa na daňovom podvode.

11. Žalobca zaujal názor, že skutkový stav posudzovaných daňových transakcií nemá prvky rozsudku Súdneho dvora vo veci C - 255/02 Halifax, ani rozsudkov Najvyššieho súdu sp. zn. 5SŽf/97/2010 a 5SŽf/66/2011, nakoľko v jeho prípade išlo o reálne obchodovanie s tovarom a žalobca štandardným spôsobom preukazoval uplatnenie nároku na odpočítanie dane a dodanie tovaru s oslobodením od dane do iného členského štátu. Postupoval teda podľa zákona o DPH a tento zákonný postup podľa jeho názoru nie je možné považovať za získanie neoprávnenej daňovej výhody, na ktorú by inak nebol oprávnený.

12. Žalobca tiež namietal, že správca dane nedodrжал zákonnú lehotu na vykonanie daňovej kontroly, ktorá sa u neho začala dňa 07.03.2012 a ukončená bola dorúčením protokolu dňa 18.11.2013. Je toho názoru, že protokol z daňovej kontroly nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku, ktorý v daňovom konaní nemožno použiť. Namietal tiež, že rozhodnutie o prerušení kontroly z 18.01.2013 bolo vydané v rozpore so zákonom a preto daňová kontrola týmto rozhodnutím prerušená nebola.

B/ Vyjadrenie žalovaného k žalobe

13. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť. Námietky o prekročení lehoty na vykonanie daňovej kontroly a nezákonnosti jej prerušenia považoval za neopodstatnené. Zotrval na argumentácii uvedenej v žalobou napadnutých rozhodnutiach, ktoré podľa jeho názoru obsahujú všetky zákonom vyžadované náležitosti.

C/ Rozsudok súdu prvého stupňa

14. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 22.12.2015 rozsudok č. k. 1S/4/2015-141, ktorým podľa § 250j ods. 2 písm. d/ zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného zo dňa 11.11.2014 č. 1100305/1/499040/2014/5057 v

spojení s prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 28.3.2014 č. 9710401/5/1203806/2014/Gala, rozhodnutie žalovaného zo dňa 11.11.2014 č. 1100305/1/499049/2014/5057 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 28.03.2014 č. 9710401/5/1203869/2014/Gala a rozhodnutie žalovaného zo dňa 11.11.2014 č. 1100305/1/499056/2014/5057 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím zo dňa 28.03.2014 č. 9710401/5/1203940/2014/Gala a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie. Zaviazal zároveň žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 938,18 eur.

15. V odôvodnení rozsudku súd prvého stupňa konštatoval, že postup správcu dane v súvislosti s prerušením daňovej kontroly bol v súlade so zákonom.

16. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalobcu, že závery daňových orgánov o tom, že žalobca mal, resp. mal mať vedomosť o tom, že ide o podvodné konanie a karuselový obchod, jednoznačne preukázané neboli. Zaujal názor, že vedomosť žalobcu o karuselovom obchode medzi obchodnými spoločnosťami popísanými v odôvodneniach rozhodnutí žalovaného nebola dostatočne a presvedčivo zdôvodnená a žalovaný sa s odvolacími námietkami vo vzťahu k účelovosti konania žalobcu k získaniu finančných prostriedkov z odpočítania dane a daňovej výhody dostatočne a presvedčivo nevyrovnal. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány dostatočne nezdôvodnili, aký kontrolný mechanizmus žalobca zanedbal a nevyrovnali sa s otázkou, ktorý zo subjektov v reťazci porušil neutralitu DPH.

III.

Odvolanie žalovaného proti rozsudku vo veci samej, odvolanie žalobcu proti výroku rozsudku o trovách konania, stanovisko žalobcu k meritórному odvolaniu

A/ Meritórne odvolanie

17. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. V odvolaní zopakoval podstatnú časť svojej argumentácie, ktorú uplatňoval v daňovom konaní i v konaní pred súdom prvého stupňa. Znova poukázal na skutočnosti, na základe ktorých dospeli daňové orgány k záveru, že žalobca mal a musel vedieť, že prijatím predmetných plnení sa bude podieľať na obchodoch spojených s daňovým únikom v oblasti DPH. Uviedol, že :

- deklarovaný nákup a predaj dubovej podlahy nesúvisel s predmetom činnosti žalobcu;
- žalobca sa k priebehu a zabezpečeniu prepravy tovaru zámerne nevyjadroval;
- pri predaji dubovej podlahy bola uplatnená obchodná marža iba v rozpätí od 0,45 %, čo nie je obvyklé pri obchodoch s predmetnými komoditami; dosiahnutie zisku z podnikania nebolo hlavným cieľom týchto obchodov, ich jediným cieľom bolo uplatniť právo na odpočítanie dane a tým znížiť daňové povinnosti na tejto dani;
- žalobca zámerne uplatnil odpočítanie dane v celkovej výške 55.583,55,- Eur z dubovej podlahy, ktorú nakúpil v zdaňovacom období január 2009, až v zdaňovacom období február a marec 2009;
- žalobcovi muselo byť podozrivé, že v období celosvetovej hospodárskej a finančnej krízy (ako to sám uvádza) získal výhodné obchody s dubovou podlahou, pri nákupe ktorej uplatnil právo na odpočítanie dane a pri jej predaji uplatnil oslobodenie dane z titulu dodania tovarov do iného členského štátu;
- žalobca nezabezpečoval prepravu stavebnej ocele a masívnej dubovej podlahy;
- práve žalobca bol tou spoločnosťou, ktorá uplatnila právo na odpočítanie dane a zároveň uplatňoval oslobodenie od dane pri dodaní toho istého tovaru do Českej republiky;
- žalobca sa ani v jednom zo svojich podaní nevyjadril a nepredložil žiadne dôkazy o tom, ako prebiehali obchody s dubovou podlahou, ako sa spoločnosť nakontaktovala na svojich dodávateľov a odberateľov, z koho iniciatívy došlo k obchodom, s kým komunikoval za spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o.;
- v situácii, keď sa od správcu dane dozvedel, že sa podieľal na plneniach spojených s daňovým únikom, sa nesnažil preukázať, že o podvodnom konaní svojich dodávateľov a odberateľov nevedel, ani nemohol vedieť;
- vykonaná analýza údajov z daňových priznaní k DPH podaných žalobcom v období rokov 2006 - 2012 z informačného systému Finančného riaditeľstva SR vyvracia tvrdenia žalobcu, že v dôsledku

hospodárskej a finančnej krízy spoločnosť pocítila pokles dopytu svojich dlhoročných zákazníkov, čo sa následne prejavilo poklesom tržieb za vlastné výrobky a služby a preto dočasne pristúpila k obchodu s predmetným tovarom, aj keď mimo svojho hlavného predmetu činnosti a aj s nízkym profitom, v snahe udržať svoj obrat v tržbách;

- správca dane zistil nárast odpočítania dane v zdaňovacích obdobiach september 2008 až december 2008 a január 2009 až marec 2009 v dôsledku nákupu stavebnej ocele a masívnej dubovej podlahy a pri položke dodania oslobodené od dane zistil nárast dodania tovaru oslobodeného od dane v uvedených zdaňovacích obdobiach v dôsledku predaja stavebnej ocele a masívnej dubovej podlahy do Českej republiky;

- uvedené obchody mali v konečnom dôsledku dopad na výsledný vzťah k štátnemu rozpočtu SR v podobe zníženia daňového zaťaženia žalobcu v uvedených zdaňovacích obdobiach.

18. Z uvedeného podľa názoru žalovaného vyplýva, že preverované dodania tovaru v reťazci boli uskutočňované za jediným účelom a to za účelom zníženia daňovej povinnosti. Poukázal na to, že všetky zistené skutočnosti uvedené v odôvodneniach rozhodnutí žalovaný vyhodnotil a dospel k záveru, že žalobca musel vedieť, resp. mal vedieť, že sa podieľa na daňovom podvode a teda preukázal jeho potenciálnu vedomosť o takomto konaní.

B/ Odvolanie proti výroku o trovách konania

19. Proti výroku rozsudku krajského súdu o trovách konania podal včas odvolanie žalobca a navrhol, aby Najvyšší súd výrok rozsudku o trovách konania zmenil a priznal žalobcovi trovy konania v sume 2.194,19 Eur podľa vyčíslenia jeho právneho zástupcu.

Zaujal názor, že nakoľko krajský súd spojil tri žaloby vedené pod sp. zn. 1S/4/2015, 1S/11/2015 a 1S/12/2015, mal o náhrade trov konania rozhodnúť v každej z týchto štyroch žalôb tak, ako si ich vyčísľil právny zástupca žalobcu. Odkázal pri tom na právny názor vyplývajúci z uznesenia Ústavného súdu SR vo veci sp. zn. II.ÚS 437/2013-8 zo dňa 12.09.2013.

C/ Vyjadrenie žalobcu k meritórnemu odvolaniu

20. V písomnom vyjadrení k obsahu meritórneho odvolania žalovaného navrhol žalobca rozsudok krajského súdu vo veci samej potvrdiť. Uviedol, že žalovaný si nesprávne interpretuje dôkaznú povinnosť daňových orgánov preukázať účasť žalobcu na podvodnom konaní, pretože nie žalobca má predkladať dôkazy o tom, že nie je účastníkom podvodu, ani o tom, že o podvodnom konaní svojich dodávateľov a odberateľov nevedel, prípadne ani nemohol vedieť, pretože to je povinnosťou daňových orgánov. Dôkazné bremeno je spojené so zodpovednosťou za vznik dôkaznej núdze ohľadne preukázania tvrdených skutočností. Mal za to, že daňové orgány svoje dôkazné bremeno neuniesli a bez akýchkoľvek pochybností nepreukázali účasť žalobcu na podvodnom konaní.

21. Žalobca zopakoval svoju argumentáciu, ktorú uviedol v žalobe a počas konania pred krajským súdom, pričom tvrdil, že nie on porušil princíp neutrality dane, pretože legitímne uplatnenie práva na odpočítanie dane za reálne existujúci tovar dodaný platiteľom dane a jeho následné dodanie do iného členského štátu pri splnení všetkých zákonných povinností nie je žiadnym získaním daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným Smernicou Rady 2006/112/ES (ďalej len „šiesta smernica“).

Zistenie, že v reťazci dodávateľov nebola daň odvedená, nemohlo mať samo o sebe za následok získanie neoprávnenej daňovej výhody u žalobcu.

22. Žalobca tiež poukazoval na marginálny bod 75 rozsudku Súdneho dvora vo veci sp. zn. C - 255/02 Halifax plc, podľa ktorého zákaz zneužitia nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod. Žalobca už počas daňovej kontroly uviedol dôvody, prečo dočasne pristúpil k obchodu s tovarom mimo svojho hlavného predmetu činnosti, pričom argumentoval poklesom tržieb za vlastné výrobky a služby, ktorý v roku 2009 oproti roku 2007 zaznamenal 17,87 % (1,433 mil. Eur).

IV.

Právne závery odvolacieho súdu

23. Najvyšší súd ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože rozsudok krajského súdu je vo výroku vecne správny. Preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

24. Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal i zákonnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, najmä z toho pohľadu, či boli všetky skutkové zistenia riadne vyhodnotené a získané dôkazy posúdené jednotlivo aj v ich vzájomných súvislostiach, či bola vec po právnej stránke správne kvalifikovaná a či v takto vymedzenom rámci krajský súd správne posúdil zákonnosť napadnutých rozhodnutí.

25. Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania žalovaného proti rozsudku krajského súdu je otázka, či v daňovom konaní zistený skutkový stav vytvára dostatočný podklad pre záver, že žalobca vedel, prípadne či s ohľadom na zistené okolnosti mohol a mal vedieť, že sa stal súčasťou kolotoča obchodných transakcií, ktorých hlavným cieľom bolo neoprávnené zníženie daňového zaťaženia.

A/ Dôkazné bremeno v daňovom konaní

26. Nakoľko správou daní zákonodarca označuje postup, ktorého účelom je okrem iného správne zistenie dane (§ 2 písm. a/ Daňového poriadku), musí sa Najvyšší súd na prvom mieste zaoberať s procesom zisťovania skutkových podkladov pre zákonné rozhodnutie o výške daňovej povinnosti, t.j. aj s postupom správcu dane, ktorý je legislatívne označovaný ako daňová kontrola (§ 44 Daňového poriadku).

Je nepochybné, že daňová kontrola je zákonom ustanovený prípravný (t.j. zisťovací alebo preverovací) proces správcu dane (viď systematický výklad tohto inštitútu vychádzajúci zo zaradenia daňovej kontroly do Tretieho dielu [Postup pri daňovej kontrole] Prvej hlavy [Príprava daňového konania] Druhej časti [Činnosti správcu dane] Daňového poriadku) smerujúci k obstaraniu dôkazného prostriedku (protokolu) so zachytením skutkových „de facto“ zistení, ktorý nie je procesom meritórneho rozhodovania o daňovej povinnosti daňového subjektu (m.m. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 1Sžf /91/2015 z 24. januára 2017).

27. Preto v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH zo zdaniteľných obchodov na vstupe sa ako jeden z kľúčových problémov od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena, teda posúdenie, ktoré skutočnosti významné pre správne posúdenie práva uplatneného žalobcom ako daňovým subjektom preukazuje daňový subjekt a kedy naopak dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane.

Túto otázku si musí správca dane vyriešiť už pri prvých skutkových zisteniach, ktoré naznačujú, akú právnu daňovú normu pre posúdenie oprávnenosti uplatnenia práva na odpočítanie DPH z preverovaných zdaniteľných obchodov správca dane chce ďalej uplatniť.

28. V uvedenej súvislosti musí ďalej Najvyšší súd zdôrazniť, že daňový subjekt v procese správy daní (t.j. aj počas daňovej kontroly) zásadne preukazuje skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku), okrem iného že vykonal ekonomickú činnosť (§ 3 ods. 2 zákona o DPH) najmä vo forme kvázi prevodu vlastníckeho práva k tovaru alebo dodania služby za protihodnotu (§ 2 ods. 1 písm. a/ a b/ zákona o DPH), v rozsahu, kvalite a spôsobom vyplývajúcim z

predložených účtovných dokladov (§ 10 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve) a od dodávateľa zákonným spôsobom uvedeného na faktúre (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ak preukáže uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho deklaruje, môžu orgány finančnej správy neuznať daňovému subjektu právo na odpočítanie dane len z dôvodu splnenia podmienok preukazujúcich zneužitie práva alebo účasť na daňovom podvode. Iba toto v zmysle hore citovanej judikatúry Súdneho dvora prelomuje zásadu neutrality dane, podľa ktorej má byť zdaniteľná osoba (platiteľ dane) plne zbavená ťarchy DPH zaplatenej v cene tovarov a služieb, ak tieto použila na uskutočnenie ekonomických činností podliehajúcich spoločnému režimu DPH.

Podľa § 3 ods. 2 zákona o DPH ekonomickou činnosťou (ďalej len "podnikanie") sa rozumie každá činnosť, z ktorej sa dosahuje príjem a ktorá zahŕňa činnosť výrobcov, obchodníkov a dodávateľov služieb vrátane ťažobnej, stavebnej a poľnohospodárskej činnosti, činnosť vykonávanú ako slobodné povolanie podľa osobitných predpisov, 1) duševnú tvorivú činnosť a športovú činnosť. Za podnikanie sa považuje aj využívanie hmotného majetku a nehmotného majetku na účel dosahovania príjmu z tohto majetku; ak je majetok v bezpodielovom spoluvlastníctve manželov, považuje sa jeho využívanie na účel dosahovania príjmu za podnikanie v rovnakom pomere u každého z manželov, ak sa manželia nedohodnú inak.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

b) poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

Podľa § 10 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve účtovný doklad je preukázateľný účtovný záznam, ktorý musí obsahovať

a) slovné a číselné označenie účtovného dokladu,

b) obsah účtovného prípadu a označenie jeho účastníkov,

c) peňažnú sumu alebo údaj o cene za mernú jednotku a vyjadrenie množstva,

d) dátum vyhotovenia účtovného dokladu,

e) dátum uskutočnenia účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,

f) podpisový záznam osoby (§ 32 ods. 3) zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za jeho zaúčtovanie,

g) označenie účtov, na ktorých sa účtovný prípad zaúčtuje v účtovných jednotkách účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Podľa § 10 ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve účtovná jednotka je povinná vyhotoviť účtovný doklad bez zbytočného odkladu po zistení skutočnosti, ktorá sa ním preukazuje, a to tak, aby bolo možno určiť obsah každého jednotlivého účtovného prípadu spôsobom podľa § 8 ods. 5.

29. Zatiaľ čo v prípade preukazovania vzniku práva na odpočítanie dane (vychádzajúc najmä z vyššie uvedených ustanovení § 3 ods. 2 zákona o DPH) zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt, ktorý si uvedené právo uplatnil, v prípade preukazovania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Preto je daňový subjekt už v dostatočnom časovom predstihu oprávnený vedieť, na akom skutkovom základe má znášať dôkazné bremeno. Samozrejme že daňový subjekt je aj v týchto prípadoch oprávnený navrhovať správcovi dane ďalšie dôkazné prostriedky na preukázanie, že sa nezúčastnil zneužívajúceho alebo podvodného konania spojeného s daňovým únikom, prípadne že o tom nevedel; predkladanie takýchto dôkazných prostriedkov je však jeho oprávnením, nie povinnosťou, t.j. môže odmietnuť sa k týmto veciam vyjadriť.

30. Tak pre krajský súd ako aj pre Najvyšší súd je nepochybné, že správca dane rozsiahlym dokazovaním v daňovom konaní zistil, že masívnu dubovú podlahu žalobcovi dodávala spoločnosť Tatra Trade Corporation, s.r.o., žalobca mal tento tovar dodať do Českej republiky spoločnosti HAPPY WORLD, s. r. o., ktorá ho ďalej dodala do Maďarska spoločnosti HIDRO CENTRAL Kft. Od nej sa tovar dostal k slovenskej spoločnosti BVG SK, s. r. o., ktorá tovar opätovne dodala prv uvedenej spoločnosti Tatra Trade Corporation, s.r.o.. Správca dane zistil, že tovar fyzicky smeroval od

dodávateľa Tatra Trade Corporation, s. r. o. priamo českému odberateľovi HAPPY WORLD, s. r. o. Ani v týchto prípadoch žalobca tovar nevykladal a jeho prepravu nezabezpečoval. Tovar sa nevykladal ani v spoločnosti HAPPY WORLD, s. r. o. a podľa CMR dokladov bol prepravovaný ďalej do Maďarskej republiky pre odberateľa HIDRO CENTRAL Kft a následne bez vykládky ďalej putoval na Slovensko spoločnosti BVG SK, s. r. o.

31. Uvedené výsledky vykonaných šetrení (skutkové zistenia) správca dane po právnej stránke kvalifikoval tak, že

a) berúc do úvahy skutočný obsah právneho úkonu v zmysle § 3 ods. 6 Daňového poriadku, žalobca porušil § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, nakoľko podvodné konanie nie je a nemôže byť predmetom DPH,

b) ďalej že žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH tým, že si neoprávnene uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávok tovaru,

c) porušil § 43 ods. 1, 5 zákona o DPH tým, že neoprávnene deklaroval dodanie tovaru s oslobodením od dane z tuzemska do iného členského štátu,

c) ako aj zneužitím práva Spoločenstva s hlavným cieľom získať daňovú výhodu, t. j. zníženie daňového zaťaženia (viď rozhodnutie Súdneho dvora C-255/02 Halifax plc. - a to body 74 a 75, resp. rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/66/2011), bez dodržania základnej zásady obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, spolu so zásadou opatrnosti (rozsudok Najvyššieho súdu sp.zn. 5Sžf/97/2009).

32. Najvyšší súd teda dospel k záveru, že správca dane konanie žalobcu v súvislosti s uplatneným odpočítaním dane z posudzovaných obchodných transakcií nepriamo označil za podvodné a zároveň (kumulatívne) ho právne kvalifikoval ako zneužitie práva Európskej únie, s hlavným cieľom získať daňovú výhodu. Takéto právne zdôvodnenie nepriznania práva na odpočítanie dane považoval odvolací súd za mätúce a nezrozumiteľné, pretože z neho po právnej stránke jednoznačne nevyplyva, či sa žalobca podieľal na zneužití práva, alebo na podvodnom karuselovom obchode smerujúcom k daňovému úniku. Od právnej kvalifikácie konania, ktoré je nezlučiteľné so systémom DPH, totiž závisí nielen okruh skutočností, ktoré musia byť v daňovom konaní preukázané, ale aj to, kto tieto skutočnosti preukazuje, čo má vplyv aj na realizáciu práva daňového subjektu na obhajobu ako aj na bránenie svojich práv (viď hore uvedené názory pri časti A/ Dôkazné bremeno v daňovom konaní).

B/ Zneužitie práva formou daňového zvýhodnenia

33. Zneužitie právnej regulácie spoločného systému DPH v zmysle judikatúry Súdneho dvora (najmä jeho rozsudok sp.zn. C-367/96 z 12. mája 1998 vo veci účastníka Kefalas alebo rozsudok sp.zn. C-212/97 z 09. marca 1999 vo veci účastníka Centros) sa od podvodného konania odlišuje tým, že pri zneužití práva obvykle nedochádza k priamemu porušeniu právnych noriem. Ide o situácie, kedy nenáležitým obídením vnútroštátnych pravidiel s využitím slobôd podľa práva Európskej únie v konečnom dôsledku vznikne nedôvodná ujma inému, v danom prípade štátu.

Sledovaným cieľom tohto konania je alebo

a) aby sa vyhol daňovým povinnostiam alebo

b) získal daňové zvýhodnenie.

Keďže zásada zákazu zneužitia práva je silnejšia ako dovoľenie dané právom, prestáva byť takéto konanie subjektu výkonom práva, ale je protiprávnym konaním.

34. Zásada zákazu zneužitia práva je v slovenskom daňovom zákonodarstve najmä nepriamo načrtnutá nielen v § 3 ods. 6 veta druhá Daňového poriadku ale aj v § 50a zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, ktorých texty sú nasledovné:

Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol

daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 50a ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení platí, že ak daňovník získa podiel na zisku na základe opatrenia alebo viacerých opatrení, ktoré so zreteľom na všetky súvisiace skutočnosti a okolnosti nemožno považovať na účely tohto zákona za skutočné a ich hlavným účelom alebo jedným z hlavných účelov je získanie výhody pre daňovníka, ktorá je v rozpore s predmetom alebo účelom tohto zákona, je tento podiel na zisku predmetom dane. Opatrenie podľa prvej vety môže pozostávať z viacerých opatrení alebo z ich častí.

Podľa § 50a ods. 2 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení na účely tohto zákona sa opatrenie podľa odseku 1 nepovažuje za skutočné v rozsahu, v akom nie je uskutočnené na základe riadnych podnikateľských dôvodov zodpovedajúcich ekonomickej realite.

35. Výklad a aplikácia tejto zásady sa odvíja predovšetkým z už uvedenej judikatúry Súdneho dvora, a najmä z rozsudku vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol., na ktorý sa odvolávajú daňové orgány, kde stanovil, že:

„...v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami (bod 74).

Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod (bod 75).

...

Z týchto dôvodov je potrebné odpovedať na druhú otázku tak, že šiestu smernicu treba vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie (bod 85).

Z toho vyplýva, že plnenia, ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce uvedené zneužívanie (bod 94).“

36. O zneužitie práva podľa hore uvedenej judikatúry teda ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených slovenským právnym poriadkom (a v tejto súvislosti riadnym výkladom daňového práva Únie v zmysle čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii) bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobeniu trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení. Z tohto záveru vyplýva okruh skutočností, ktoré nikto iný ako správca dane musí preukázať, aby odôvodnil mimoriadny zásah štátnej moci do práv daňového subjektu, a to nepriznanie práva na odpočítanie DPH.

Ide o tie prvky zdaniteľných obchodov ako právne úkony či iné skutočnosti, ktoré predstavujú zneužitie, ďalej získanie neoprávnenej daňovej výhody na strane daňového subjektu a vznik ujmy na strane štátu, ktorá by bez vytvorenia zneužívajúcej situácie nenastala, a tiež nespochybniteľný záver, že získanie daňového zvýhodnenia bolo hlavným dôvodom uskutočnenia ekonomickej činnosti daňových subjektov.

37. O zneužitie práva podľa Najvyššieho súdu nejde v prípade, ak dotknuté ekonomické činnosti môžu mať iné objektívne vysvetlenie, ako iba dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Týmto sa vylučuje, resp. potlačuje idea hlavného cieľa. Nepochybne je v záujme dotknutého daňového subjektu takéto vysvetlenie skúmaných obchodných transakcií správcovi dane ponúknuť, hoci Najvyšší súd v tejto situácii podporuje dôkaznú pasivitu daňového subjektu (viď bod č. 29).

Ak teda správca dane preukáže, že posudzovanými transakciami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom právnej úpravy DPH a pre tieto transakcie neexistuje žiadne iné objektívne vysvetlenie, ako dosiahnutie takéhoto zvýhodnenia, potom môže správca dane rozhodnúť o neprípustení tohto práva na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných obchodov.

38. Pokiaľ ide o aplikované vnútroštátne právo, odvolací súd musí konštatovať, že žalovaný v napadnutých rozhodnutiach dostatočne neobjasnil, ako aplikoval citované ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, čo považoval za skutočný obsah skúmaných právnych úkonov, či na ktoré právne úkony alebo iné skutočnosti v súvislosti s posudzovanými obchodnými prípadmi neprihliadal a ako sa to prejavilo v celkovom právnom posúdení veci, t.j. prečo súbežne dospel aj k inému právnomu hodnoteniu zistených skutočností.

39. Vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora, osobitne k rozsudku vo veci Halifax plc, na ktorý sa daňové orgány odvolali, ako aj s prihliadnutím na ďalšie prípady rozhodnuté Súdny dvorom, pri ktorých sa uplatnila zásada zákazu zneužitia práva (napr. sp.zn. C-223/03 University of Huddersfield), odvolací súd poukazuje na to, že išlo o prípady daňových subjektov, ktoré účelovým zapojením rôznych spoločností do posudzovaných obchodných transakcií vytvorili umelú konštrukciu, ktorá im umožnila uplatniť si právo na odpočítanie dane, ktoré by im inak nevzniklo.

Súdny dvor v týchto prípadoch v podstate dospel k záveru, že plnenie, bez ohľadu na jeho skutočnú povahu, vykonané iba s cieľom vyhnúť sa DPH, nie je samo o sebe ani „dodávkou tovaru“, ani „poskytnutím služby“, ani opatrením prijatým v rámci „hospodárskej činnosti“ na účely DPH a právo na odpočítanie dane v takých prípadoch daňovému subjektu neprináleží. Konštatoval, že z celku objektívnych prvkov musí vyplývať, že hlavný cieľ skúmaných plnení je získať daňovú výhodu, pričom vnútroštátny súd môže pri posudzovaní tejto otázky vziať do úvahy čisto umelý charakter takýchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia, čo však v preskúmvanej veci správca dane a s ním aj žalovaný jednoznačne nepreukázali.

40. Zo žalobou napadnutých rozhodnutí podľa názoru odvolacieho súdu zatiaľ nevyplýva, že by práve za účasti žalobcu bola v posudzovaných zdaniteľných obchodoch vytvorená akási umelá, právo zneužívajúca situácia, ktorej jediným prijateľným vysvetlením bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktoré by inak nevzniklo. Argumentácia žalovaného a správcu dane ani nesmeruje k tomu, že by boli pomenované a preukázané určité zneužívajúce právne úkony alebo iné skutočnosti účelovo vytvorené za účelom získania daňového zvýhodnenia, na ktoré sa pri rozhodovaní o daňovej povinnosti neprihliadlo a že daň bola vymieraná, akoby k nim nedošlo.

Zistenia správcu dane indikujú účasť žalobcu na podvodnom reťazci spoločností zahŕňajúcich cezhraničné transfery tovaru v rámci Európskej únie, v ktorých zjavne figurovali spoločnosti neplniace si svoje daňové povinnosti, čo umožnilo ďalším článkom reťazca neoprávnene uplatňovať odpočítanie dane, alebo znižovať daňovú povinnosť. Takého podvodného konania však nemá prvky zneužitia práva a rozhodnutia Súdneho dvora vo veci Halifax plc, ktorého skutkové okolnosti i spôsob získania daňového zvýhodnenia sa výrazne odlišujú od prípadu žalobcu.

41. Daňové orgány nespochybnili, že dodávateľská spoločnosť Tatra Trade Corporation, s. r. o. tovar deklarovaný v predložených daňových a prepravných dokladoch dodala žalobcovi, ktorý ho podľa predložených dokladov ďalej bez vykládky dodal odberateľom v Českej republike, pričom si uplatnil odpočet dane na vstupe a zároveň oslobodenie od dane na výstupe. Je nesporné, ako správne argumentoval žalobca, že takýto obchod právo nezakazuje a pri jeho posúdení bez zreteľa na to, čo tomuto dodaniu predchádzalo a čo po ňom nasledovalo, z neho bez ďalšieho ani nevzniká neoprávnené daňové zvýhodnenie. Takýto postoj žalobcu vychádza z prezumpcie zásady ochrany legitímnej dôvery a princípu právnej istoty.

V tejto súvislosti musí Najvyšší súd poukázať na závery Súdneho dvora vyslovené v rozsudku sp.zn. C-409/04 z 27. septembra 2007 marginálny bod č. 66 v nasledujúcom znení:

„Preto okolnosti, že dodávateľ konal dobromyseľne, že prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, a že jeho účasť na podvode sa vylúčila, predstavujú dôležité faktory na určenie možnosti uložiť mu povinnosť zaplatiť DPH a posteriori.“

42. Z uvedených dôvodov sa javí zneužitie práva ako dôvod nepriznania odpočtu dane na vstupe nezrozumiteľnou a argumentačne nedostatočne podloženou právnou kvalifikáciou, ktorá spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutí žalovaného. Nevyplýva z nich totiž jednoznačne, akým spôsobom

žalobca zneužil právo a ako sa toto zneužitie mohlo premietnuť do získania neoprávneného daňového zvýhodnenia.

C/ Podvodné konanie

43. Od zneužitia práva ako dôvodu pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane na vstupe je v zmysle judikatúry Súdneho dvora (najmä jeho rozsudku vo veci účastníkov Bonik alebo Maks Pen) nutné odlišovať účasť na podvodnom reťazci zdaniteľných obchodov, ktorého účelom je taktiež nedovolené profitovanie zo spoločného systému DPH. K podvodnému konaniu dochádza vtedy, keď jeden z účastníkov transakcie neodvedie štátu daň a ďalší účastník si ju odpočíta za účelom získania neoprávneného daňového zvýhodnenia. Súdny dvor však vo svojej judikatúre (sp.zn. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) stanovil, že:

„...právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, poznačené podvodom vo vzťahu k DPH“.

44. Najvyšší súd v niektorých rozhodnutiach (napríklad sp.zn. 4Sžf/16/2010, 3Sžf/1/2010) odkázal na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora (najmä rozsudku sp.zn. C-354/03 Optigen Ltd., C-353/03 Fulcrum Electronics Ltd., C-484/03 Bond House Systems Ltd., podobne C-80/11, C-142/11 Mahagében kft. a Péter Dávid), v ktorých sa najmä uvádza, že „uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u povinných osôb k dani, ktorých plnenia boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odpretý“.

45. V uvedenej súvislosti nie je možné Najvyšším súdom prehliadnuť to, že Súdny dvor stanovil, že nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad C-409/04 Teleos a i. - citované v bode č. 43, ďalej sp.zn. C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, tiež už citované rozsudky sp.zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

46. Pokiaľ sa žalobcovi ako daňovému subjektu nepreukáže podvodný úmysel, je hodnotenie skutkovej otázky, či mohol a mal vedieť, že sa prijatím určitého plnenia zúčastnil reťazca spoločností poznačeného daňovým podvodom, spojené so zisťovaním preventívnych a kontrolných opatrení, ktoré v rámci zachovania obozretnosti daňový subjekt prijal alebo mal prijať, aby zabránil svojej hoc aj nevedomej účasti na daňovom podvode. Tieto opatrenia však nie sú všeobecne definované a posudzujú sa individuálne s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu.

47. Pre Najvyšší súd zo skutkových zistení správcu dane vyplýva, že niekoľko spoločností sa zúčastnilo reťazca zdaniteľných obchodov, ktorých predmetom bolo dodanie vo forme prevodu vlastníckeho práva k tovaru (dubová podlaha), pričom tieto zdaniteľné obchody sa uskutočnili nielen na území Slovenskej republiky, ale aj formou intrakomunitárneho dodania. Podľa zistení správcu dane spoločnosť Tatra Trade Corporation, s. r. o. rovnaký tovar nielenže znovu nakúpila, ale aj opätovne dodala.

48. Žalobca bol označený správcou dane za jedného z článkov koordinovaného reťazca spoločností, v ktorom malo dochádzať k nedovolenému úniku na DPH, k neoprávnenému odpočítaniu dane, resp. k znižovaniu daňovej povinnosti, o čom svedčia i v daňovom konaní prezentované výsledky šetrení orgánov činných v trestnom konaní.

Žalovaný v napadnutých rozhodnutiach konštatuje, že v danom prípade išlo o zneužitie práva z daňového hľadiska, ktoré má znaky daňového podvodu z trestnoprávneho hľadiska, čo je predmetom rozhodovania orgánov činných v trestnom konaní a súdov.

49. Odvolací súd je toho názoru, že vyčleňovanie pojmu daňový podvod zo sféry daňového práva a jeho stotožňovanie výlučne s obdobne označenou skutkovou podstatou (§ 277a Trestného zákona) v oblasti trestného práva zrejme vychádza z nepochopenia citovanej judikatúry Súdneho dvora, ktorá jasne

rozlišuje medzi zneužitím práva a podvodom na DPH, pričom pojem daňový podvod v danej súvislosti stabilne používa na označenie situácie, keď jeden z účastníkov zdaniteľného obchodu, resp. s nimi vytvoreného reťazca si nesplní svoju daňovú povinnosť a neodvedie vybranú daň a ďalší si ju naopak odpočíta a to za účelom získania zvýhodnenia, ktoré je v rozpore s účelom daňového práva Európskej únie, nakoľko takto uskutočnené operácie nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti.

Je treba poznamenať, že nakoľko v týchto prípadoch nejde o podvod v zmysle vnútroštátneho trestného práva, terminologicky výstižnejšie by bolo hovoriť o nedovolenom daňovom úniku. Pokiaľ však daňové orgány i sudy aplikujú relevantnú judikatúru Súdneho dvora spolu s preberaním ním používaných odborných termínov, nemôžu sa vyhnúť pojmu daňový podvod i na účely rozhodovania vo veciach odpočítania DPH.

50. Z už viackrát citovaného rozhodnutia Súdneho dvora vo veci účastníkov Axel Kittel, Recolta Recycling SPRL sp.zn. C-439/04 a C-440/04 zo dňa 06.07.2006 možno vyvodiť kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode (nedovolenom daňovom úniku) na účely rozhodnutia o pripustení uplatnenia práva na právo na odpočítanie dane. Na to, aby mohol byť odopretý nárok na odpočet z titulu účasti daňového subjektu na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce štyri kumulatívne položené otázky :

- Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?
- Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?
- Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené?
- Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt?

51. Pri pripisovaní závažnosti tohto testu Najvyšší súd vychádza aj z toho, že legitímne očakávanie daňového subjektu na splnenie majetkovej pohľadávky voči štátu môže byť len vo výnimočných prípadoch narušené zistením nezákonného konania u týchto subjektov (napríklad rozsudok Súdneho dvora vo veci účastníkov Mecsek-Gabona sp.zn. C-273/11, body 50 a 54). V preskúmvanej veci nebola jednoznačne zodpovedaná otázka, kde v reťazci spoločností obchodujúcich s dubovou podlahou vznikol únik na dani, či sa uvedené subjekty v reťazci dopustili podvodného konania a aký je vzťah dodávok od Tatra Trade Corporation, s. r. o., z ktorých žalobcovi nebolo priznané odpočítanie dane, s podvodným konaním.

52. Súdny dvor prostredníctvom svojej judikatúry (citovaný rozsudok vo veci účastníka Axel Kittel) naznačil, že subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli súčasťou podvodu, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení.

Je celkom legitímny postoj žalobcu, keď tvrdí, že jeho povinnosťou nebolo zisťovať, či je súčasťou reťazca spoločností, alebo zisťovať samotný rozsah a správanie reťazca, nakoľko podľa zistení správcu dane sa zapojil iba do zdaniteľných obchodov so spoločnosťou Tatra Trade Corporation, s r. o..

53. Preto v súvislosti s nastolenou otázkou, ktorý zo subjektov v reťazci neodviedol daň, nemožno akceptovať stanovisko žalovaného, že správca dane sa v napadnutých rozhodnutiach vyjadruje iba k daňovým povinnostiam žalobcu, pričom povinnosti ostatných členov reťazca sú predmetom daňových kontrol u týchto subjektov.

Preukázanie existencie daňového úniku v reťazci plnení, v ktorom sa ocitol žalobca, je totiž v zmysle hore uvedeného testu pojmovým znakom podvodu na DPH a jednou z podmienok pre nepripustenie uplatnenia práva na odpočítania dane zo zdaniteľných obchodov tvoriacich súčasť takéhoto reťazca. Od toho sa potom logicky odvíja preukazovanie ostatných podmienok. V tomto ohľade sú žalobou napadnuté rozhodnutia nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

54. Je dôležité pripomenúť, že žalobcovi nebolo v daňovom konaní preukázané, že sa úmyselne zapojil do podvodného reťazca spoločností obchodujúcich s drevenou podlahou. Ako už bolo uvedené, samotné

zníženie vlastnej daňovej povinnosti pri odpočítaní dane na vstupe a uplatnení oslobodenia od dane pri dodávke tovaru do iného členského štátu samo osebe protiprávne nie je.

Napriek týmto právnym názorom, ako aj nenaplneniu hore uvedeného testu, sa daňové orgány sústredili na preukázanie, že žalobca musel, resp. mal vedieť, že sa prijatými plneniami zapája do podvodného reťazca spojeného s daňovým únikom. Posúdenie tejto otázky súvisí najmä s vyhodnotením opatrení, ktoré daňový subjekt prijal, resp. mal prijať v rámci obvyklej obozretnosti, aby zabránil svojej i nevedomej účasti na daňovom podvode (viď aj právne názory uvedené v bode č. 53).

55. Najvyšší súd sa musí ďalej vyjadriť aj k niektorým doposiaľ otvoreným otázkam v preskúmvanej veci. Najmä vzhľadom na chýbajúce vysvetlenie podvodného mechanizmu v posudzovaných zdaniteľných obchodoch, u ktorých žalobcovi nebolo priznané odpočítanie dane, môže odvolací súd zaujať stanovisko len k otázke obozretnosti žalobcu pri vstupe do týchto obchodných transakcií. V tomto ohľade sa súd nestotožňuje so závermi krajského súdu a je toho názoru, že žalobca sa vlastným nedbanlivým počínaním vystavil riziku zapojenia do reťazca podvodných plnení.

56. Podľa záverov daňových orgánov žalobca musel vedieť a ak nevedel, tak s ohľadom na všetky okolnosti mohol a mal vedieť, že sa zapája do reťazca podozrivých obchodných transakcií, s ktorými môže byť spojený podvod na dani. Tieto závery boli daňovými orgánmi zdôvodnené skutočnosťami opísanými vo vydaných rozhodnutiach i v podanom odvolaní proti rozsudku krajského súdu (v tomto rozsudku na str. 6-7, bod 17). Predmetné dôkazy a indicie vyhodnotili daňové orgány jednotlivo i vo vzájomných súvislostiach a z tohto vyhodnotenia by bolo možné i podľa názoru odvolacieho súdu súhlasiť so záverom, že žalobca konal neobzretné, keď za zistených okolností vstúpil do predmetných obchodných transakcií.

57. Žalovaný dôvodne poukazuje na to, že žalobca podľa výpisu z obchodného registra v čase uskutočnenia predmetných transakcií a aj doposiaľ podniká primárne v oblasti výroby a spracovania plastov. Do obchodov s dubovou podlahou sa podľa vlastného vyjadrenia zapojil z dôvodu poklesu tržieb s vlastnými produktami a službami a pre potreby udržania obratu spoločnosti, a to aj pri minimálnych obchodných maržiach. Správca dane analýzou hospodárskych výsledkov žalobcu v posudzovanom období a v období, ktoré mu predchádzalo, spochybnil tvrdený pokles tržieb, je však pravdou a žalobca na to dôvodne upozorňuje, že do obratu spoločnosti zarátal práve aj obchody s dubovou podlahou a tiež so stavebnou oceľou, v dôsledku čoho analýza nemôže celkom odzrkadliť tvrdený pokles tržieb z vlastných produktov a služieb.

58. Bez zreteľa na ukazovatele o obrate žalobcu v posudzovanom období a ich interpretáciu, možno celkom jasne konštatovať, že pokiaľ podnikateľ začína obchodovať v inom podnikateľskom sektore, ako je jeho dovtedajšie zameranie, a uzatvárať nové obchodné vzťahy, je nutné od neho rozumne očakávať, že si preverí svojich nových obchodných partnerov, ich podnikateľskú minulosť a aktuálne zázemie, prepojenia osôb vystupujúcich v ich mene s inými spoločnosťami (aspoň vo verejne prístupnom obchodnom registri), prípadne aj pôvod a vlastnosti tovaru, s ktorým mu vznikne právo nakladať, vrátane možnosti jeho podnikateľského zhodnotenia.

59. Žalobca podľa zistení správcu dane žiadne podobné opatrenia nevykonával. Nevysvetlil, ako sa dostal k posudzovaným obchodom, s kým jednal za dodávateľa a za odberateľa, kto zabezpečoval prepravu tovaru. Jednoducho nevedel objasniť žiadne konkrétne okolnosti uskutočnených obchodov s dubovou podlahou. V tejto súvislosti daňové orgány správne poukázali na porušenie zásady poctivého obchodného styku v prípadoch, keď štatutárny orgán obchodnej spoločnosti nemá potrebné vedomosti o subjektoch, s ktorými podniká (porovnaj rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf/97/2009).

60. Žalobca teda neposkytol daňovým orgánom žiadne akceptovateľné vysvetlenie, z akého dôvodu bol začlenený do reťazca spoločností obchodujúcich s predmetným tovarom, najmä s ohľadom na to, že jeho dodávateľia zabezpečovali prepravu tovaru priamo k žalobcovmu odberateľovi v Českej republike. Otázka, prečo žalobcov dodávateľ nedodal predmetný tovar priamo do Českej republiky, ale tento obchod ponúkol žalobcovi, nebola v daňovom konaní zo strany žalobcu hodnoverne zodpovedaná.

Túto otázku si celkom prirodzene musel položiť žalobca tiež a pokiaľ sa uspokojil s tým, že ide o štandardné veľkoobchodné operácie, ktoré mu pomôžu udržať klesajúci obrat, tak buď musel vedieť, že sa zapája do podozrivej obchodnej transakcie, alebo konal natoľko neobozretne, že sa vlastnou neobanlivosťou zapojil do podvodného reťazca. Inými slovami, pokiaľ sa bez predchádzajúcich skúseností s obchodovaním s predmetnými komoditami a bez náležitého preverenia dodávateľskej a odberateľskej spoločnosti, pôvodu a určenia tovaru, pri obchodnej marži pod 0,5 %, zapojil do takéhoto obchodovania, prevzal na seba riziko účasti na konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom, ktorého daňovým následkom môže byť nepriznanie odpočítania DPH z týchto transakcií.

61. Za nepodložené považoval odvolací súd všeobecné tvrdenia žalobcu, že o subjektoch, s ktorými obchodoval, mal dostatočné vedomosti. Toto tvrdenie je v rozpore s tým, že nevedel vysvetliť, s kým za dodávateľa a za odberateľa jednal a aké opatrenia v rámci obvyklej obchodnej opatrnosti prijal, aby sa nestal súčasťou reťazca spoločností. Podľa žalobcu daňové orgány neuvádzajú, aký kontrolný mechanizmus vo vzťahu k posudzovaným transakciám zanedbal, sám však neobjasnil, či vôbec nejaký kontrolný mechanizmus uplatnil a ako sa v jeho konaní prejavil.

62. Súhlasiť možno so žalobcom v tom, že nedisponuje právomocami, ktoré by ho oprávňovali zisťovať subdodávateľov svojich dodávateľov, rozhodne však má právo pýtať sa svojich dodávateľov na ich subdodávateľov, ako aj na pôvod tovaru, s ktorým má začať obchodovať. Žalobca však okrem predloženia formálnych dokladov neumožnil správcovi dane v daňovom konaní preveriť konkrétne okolnosti uzavretia predmetných obchodných transakcií a posúdiť vystupovanie žalobcu v nich, ktoré by muselo svedčiť v prospech žalobcu a osôb konajúcich v jeho mene, ak by išlo o štandardné veľkoobchodné operácie, ako to sám žalobca tvrdí.

D/ Predstierané úkony

63. Žalovaný sa v napadnutých rozhodnutiach aj čiastočne dotkol otázky predstieraných, resp. simulovaných úkonov. V tejto súvislosti bol aj uvedený nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18. septembra 2008. Predmetný nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sa vzťahoval na oprávnenie správcu dane posúdiť obsah a formu právnych úkonov, ktoré by mohli správcovi dane naznačovať zneužitie daňového práva vytvorením umelých (predstieraných) konštrukcií. Ústavný súd Slovenskej republiky najmä vyslovil tieto názory:

„19. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku na strane jednej citované ustanovenia zákona o daniach z príjmov (§ 24 ods. 1 a 4) uvádza, avšak bez toho, aby v súlade s ústavne formulovaným princípom ústavne konformného výkladu správne vyložil ich obsah a zmysel. Odôvodnením svojho rozsudku nedal náležité odôvodnenú odpoveď na otázku, či sťažovateľkou realizované výdavky boli, alebo neboli podľa ustanovení zákona o daniach z príjmov daňovými výdavkami. Odôvodnenie rozhodnutia a použitý výklad obsahu a zmyslu právnej normy súdom je takto v rozpore nielen s čl. 152 ods. 4 ústavy, ale aj s čl. 1 ods. 1 ústavy, a teda s princípom právneho štátu, ktorého súčasťou je aj princíp právnej istoty zahŕňajúci prvok predvídateľnosti práva. Podľa § 24 ods. 1 zákona o daniach z príjmov výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov sa pre zistenie základu dane odpočítajú vo výške preukázanej daňovníkom a vo výške ustanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi. Bolo preto primárne povinnosťou najvyššieho súdu pri preskúmaní rozsudku krajského súdu zisťovať naplnenie týchto hmotno-právnych predpokladov na uznanie daňových výdavkov. Ústavný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutočnosť, že v daňovom konaní, ktoré predchádzalo súdnemu konaniu o preskúmanie rozhodnutí daňového riaditeľstva, bol tieto skutočnosti povinný preukázať daňový subjekt (sťažovateľka). Sťažovateľka v žalobe na krajskom súde uviedla, že tieto podmienky splnené boli. Sťažovateľka bola povinná preukázať v daňovom konaní, že tieto výdavky boli v ekonomickej súvislosti s príjmami, ktoré podliehali zdaneniu, zároveň bola povinná preukázať ich výšku a taktiež súlad ich výšky so zákonom a osobitnými predpismi. Ak sťažovateľka toto dôkazné bremeno v daňovom konaní uniesla, a napriek tomu jej všeobecný súd neposkytol ochranu pred účinkami nezákonného rozhodnutia správneho orgánu, porušil jej ústavné práva.

20. Ako totiž vyplýva z rozhodnutí daňového riaditeľstva (na správnosti a zákonnosti ktorých postavili odôvodnenie svojich rozsudkov aj všeobecné súdy), splnenie podmienky vecnosti, teda že predmetný

majetok obstaraný formou finančného lízingu sa v danom období využíval na dosiahnutie zdaniteľných príjmov, nebolo v konaní spochybnené. Daňové orgány (a rovnako aj všeobecné súdy) však nesprávne vykladali ďalšiu zákonnú podmienku uznania daňových výdavkov, a to preukázanie ich výšky. Ústavný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že zákon o daniach z príjmov účinný v rozhodnej dobe požadoval, aby daňovník preukázal výšku realizovaného výdavku. Ústavný súd rešpektuje, že každý výdavok má svoj právny dôvod, ktorý sa v daňovom konaní taktiež môže skúmať, avšak zákonnú podmienku preukázateľnosti treba spájať primárne s preukázaním výšky výdavku, a nie s preukazovaním právneho dôvodu jeho realizácie. Ani prípadná neplatnosť právneho úkonu (ktorá môže nastať len zo zákonných dôvodov), nemusí mať vždy za následok nemožnosť uznania výdavku na jeho základe realizovaného do daňových výdavkov. Napokon táto skutočnosť vyplýva aj zo správania orgánov daňovej správy voči sťažovateľke, keď výdavky na základe tých istých lízingových zmlúv podľa tvrdení sťažovateľky v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie roku 1999 uznali za daňové výdavky.“

64. Oproti týmto záverom však pôsobia právne názory, ktoré Súdny dvor v rovnakom období vyslovil prostredníctvom svojho rozsudku sp.zn. C- 425/06 zo dňa vo veci účastníka Part Service Srl. nasledovne:

„ 57. V tejto veci je potrebné uviesť, že plnenia, o ktoré ide vo veci samej, ako sú opísané vnútroštátnym súdom, sa vyznačujú týmto:

- dve spoločnosti zúčastňujúce sa na lízingovej činnosti patrili do tej istej skupiny,
- samotné plnenie lízingovej spoločnosti (IFIM) je rozdelené, pričom prvok financovania bol zverený inej spoločnosti (Italservice) na účely rozčlenenia na úverové, poisťovacie a sprostredkovateľské plnenia,
- plnenie lízingovej spoločnosti sa tak obmedzilo na poskytnutie prenájmu vozidla,
- nájomné platené užívateľom je v takej celkovej výške, ktorá je len trocha vyššia ako cena tovaru,
- toto plnenie, posudzované samostatne, sa v dôsledku toho zdá byť hospodársky nerentabilné, takže životaschopnosť podniku nemôže byť zabezpečená iba prostredníctvom zmlúv uzavretých s užívateľmi,
- lízingová spoločnosť dostáva protihodnotu za lízing len vďaka spojeniu nájomného plateného užívateľom a súm platených inou spoločnosťou tej istej skupiny.

58 Vnútroštátny súd, aby mohol posúdiť, či takéto plnenia môžu byť považované za zneužitie, musí najprv preveriť, či sledovaným výsledkom je daňová výhoda, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s jedným alebo s viacerými cieľmi šiestej smernice, a ďalej, či predstavoval hlavný cieľ prijatého zmluvného riešenia (pozri bod 42 tohto rozsudku).

59 Pokiaľ ide o prvé kritérium, uvedený súd môže zohľadniť, že hľadaný výsledok je získanie daňovej výhody spojenej s oslobodením plnení podľa článku 13 B písm. a) a d) šiestej smernice, ktoré boli lízingovou spoločnosťou zverené spoločnosti, ktorá bola zmluvnou stranou.

60 Takýto výsledok sa javí byť v rozpore s cieľom článku 11 A ods. 1 šiestej smernice, teda zdanením všetkého, čo predstavuje protihodnotu, ktorá sa získala alebo získa od užívateľa.

61 Keďže totiž prenájom vozidiel podľa lízingových zmlúv predstavuje poskytnutie služieb v zmysle článkov 6 a 9 šiestej smernice (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 19, a z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, body 44 a 45), podlieha takéto plnenie zvyčajne DPH, pričom zdaniteľný základ sa musí určiť v súlade s článkom 11 A ods. 1 šiestej smernice.

62 Pokiaľ ide o druhé kritérium, vnútroštátny súd pri posúdení, ktoré má vykonať, môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi predmetnými hospodárskymi subjektmi (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 81), keďže z takýchto prvkov môže vyplývať, že získanie daňovej výhody predstavuje hlavný sledovaný cieľ bez ohľadu na prípadnú existenciu okrem iného hospodárskych cieľov inšpirovaných úvahami týkajúcimi sa napríklad marketingu, organizácie a záruk.“

E/ Zhrnutie

65. Vzhľadom na uvedené dospel Najvyšší súd k záveru, že súd prvého stupňa rozhodol v súlade so zákonom, keď napadnuté rozhodnutia žalovaného v spojení s rozhodnutiami správneho orgánu prvého stupňa zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. d/ O.s.p. a veci vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Odvolací súd považoval záver súdu prvého stupňa o nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí pre

nezrozumiteľnosť a nedostatočné zdôvodnenie za správny, hoci z iných dôvodov, ktoré uvádzal žalobca v žalobe.

66. Najvyšší súd je toho názoru, že správca dane i žalovaný napriek riadnemu zisteniu skutkového stavu vo vydaných rozhodnutiach nerozlíšili zneužitie práva od podvodného konania na DPH, ktoré sú v zmysle vyššie označenej judikatúry Súdneho dvora samostatnými dôvodmi pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane, s vlastnými charakteristikami a odlišnosťami v ich preukazovaní. Odvolací súd je toho názoru, že daňové orgány nesprávne pochopili a interpretovali princíp zákazu zneužitia práva na posudzované obchody, argumentovali čiastkovými závermi rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax plc, avšak bez toho, aby zrozumiteľne vysvetlili, ako a kým boli na ujmu štátu zneužitie subjektívne práva v týchto transakciách, ktoré mali viesť k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia vo forme zníženia daňového zaťaženia žalobcu.

Z odôvodnení rozhodnutí nie je zrejmé, akými právnymi úvahami sa žalovaný i správca dane riadili pri aplikácii § 3 ods. 6 Daňového poriadku, na ktorý rozhodnutiach poukazovali, v tom zmysle, na ktoré právne úkony alebo iné rozhodujúce skutočnosti vedúce k získaniu neoprávneného daňového zvýhodnenia neprihliadli, prípadne aký bol skutočný obsah sledovaných úkonov.

67. Podľa názoru odvolacieho súdu správcom dane zistené skutočnosti svedčia o účasti žalobcu na podvodnom reťazci spoločností, spojenom s únikom na DPH. V súčasnosti však ani odvolaciemu súdu nie je nad všetky pochybnosti zrejmé, kde v reťazci spoločností došlo k úniku na dani a ako k tomu prispeli plnenia prijaté žalobcom od spoločnosti Tatra Trade Corporation, s. r. o. Až po vyjasnení týchto skutočností možno posúdiť subjektívnu stránku žalobcu vo vzťahu k podvodnému konaniu konkrétnych účastníkov reťazca a vyhodnotiť dôkazy a indície svedčiace o jeho úmyselnej či nedbanlivostnej účasti na predmetných karuselových obchodoch.

68. Keďže námietky žalovaného vznesené v odvolaní nie sú dôvodom na zrušenie alebo zmenu prvostupňového rozsudku, postupoval odvolací súd podľa § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3, veta druhá O.s.p. a rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

F/ Trovy konania na krajskom súde

69. Z odôvodnenia rozsudku krajského súdu je zrejmé, že pri priznaní náhrady trov žalobcovi v časti o trovách právneho zastúpenia postupoval tak, že mu priznal náhradu za 4 úkony právnej pomoci (prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientom, písomné podanie na súd - žaloba, písomné podanie na súd - návrh na odklad vykonateľnosti /v sadzbe 50 %/, účasť na konaní pred súdom - zastupovanie na pojednávaní pred krajským súdom dňa 22.12.2015), príslušné režijné paušály a k tomu prislúchajúcu daň z pridanej hodnoty tak, ako keby v celom konaní išlo o jednu právnu vec. Tento postup napadol žalobca odvolaním. Pokiaľ ide o náhradu výdavkov v zmysle § 15 písm. a/ a písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v relevantnom znení (ďalej len „vyhláška“) a náhradu hotových výdavkov, žalobca proti rozhodnutiu krajského súdu nenamietal.

Argumentácia žalobcu sa koncentruje v zásade na fakt, že krajský súd preskúmaval tri rozhodnutia, pričom v odvolaní žalobca doslova konštatuje, že „Z rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 1S/3/2015 vyplýva, že žalobca vyhotovil jednu žalobu., kde v žalobnom petite uviedol 3 rozhodnutia, ktoré žiadal zrušiť. Z uznesenia Ústavného súdu SR II. ÚS 437/2013-8 vyplýva, že žalobca vyhotovil jednu žalobu, kde v žalobnom petite uviedol 11 rozhodnutí, ktoré žiadal zrušiť. Z uvedeného vyplýva, že skutkový a právny stav je v oboch prípadoch identický. Podľa Ústavného súdu SR pri spojení dvoch alebo viacerých vecí na spoločné prerokovanie, sadzba tarifnej odmeny advokáta sa určuje z hodnoty veci s najvyššou hodnotou len v tých prípadoch, kde je možné výšku tarifnej odmeny určiť z tarifnej odmeny veci s najvyššou hodnotou. Keďže v danom prípade nie je možné výšku tarifnej odmeny určiť z tarifnej hodnoty veci s najvyššou hodnotou, krajský súd mal o trovách konania rozhodnúť v zmysle právneho názoru vyplývajúceho z uznesenia Ústavného súdu SR II. ÚS 437/2013-8 a mal pri jednej žalobe, kde žalobca v žalobnom petite žiadal zrušiť rozsudkom 3 rozhodnutia, zaviazat' žalovaného nahradiť žalobcovi trovy konania v sume 2194,19 €.“

Žalobca ešte deň po vyhlásení rozsudku krajského súdu vyčíslil trovy a žiadal priznať náhradu trov za vykonané právne úkony a režijné paušály spolu v sume $523,32 \text{ €} \times 3 = 1569,96 \text{ €}$ (spolu za tri rozhodnutia), náhradu hotových výdavkov podľa § 15 písm. a/ v sume 27,61 €, náhradu hotových výdavkov podľa § 15 písm. b/ v sume 55,92 €, daň z pridanej hodnoty 330,70 € a náhradu za súdne poplatky $3 \times 70 \text{ €}$, čo spolu predstavuje spomenutých 2194,19 €.

70. Podľa názoru odvolacieho súdu krajský súd nepostupoval správne, keď nezohľadnil pri rozhodovaní o náhrade trov konania fakt, že predmetom súdneho prieskumu boli na základe žaloby tri rozhodnutia, pričom sám krajský súd najskôr viedol (podľa svojho stanoviska len formálne) tri samostatné konania, ktoré uznesením spojil do jedného konania podľa § 112 ods. 1 O.s.p. Na argumentáciu žalobcu krajský súd uviedol len to, že uvedené uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky je na predmetnú vec neaplikovateľné a jedna žaloba bola pod tri spisové značky zapísaná len z technických dôvodov.

71. Odvolací súd sa však nemohol stotožniť ani argumentáciou žalobcu, ktorý sa domáha plnej náhrady za každý úkon tak, ako keby konanie o každej z vecí (o každom rozhodnutí) prebiehalo samostatne. Žalobca poukázal na právny názor z uznesenia Ústavného súdu Slovenskej republiky II. ÚS 437/2013-8 z 13.09.2013, ktorý v krátkosti možno popísať tak, že možnosť úpravy tarifnej odmeny podľa § 13 ods. 3 a 4 vyhlášky neprichádza do úvahy pri zastupovaní vo veciach správneho súdnictva, kde je základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby určená podľa § 11 ods. 4. Rozhodnutím, proti ktorému smerovala ústavná sťažnosť, bol vtedy rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/78-88/2012 z 15.01.2013, ktorým bola priznaná náhrada trov tak, že za každý úkon bola základná sadzba tarifnej odmeny za jeden úkon právnej služby násobená číslom 11, pretože bolo v spoločnom konaní preskúmaných 11 rozhodnutí.

72. Odvolací súd však upozorňuje na to, že tento právny názor nie je jediný a v judikatúre ustálený. Poukázať možno napríklad na právny názor uvedený v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 2Sžf/51/2010, podľa ktorého, ak došlo k spojeniu dvoch alebo viacerých právnych vecí podľa § 112 O.s.p., bez ohľadu na spôsob výpočtu základnej sadzby tarifnej odmeny (§ 10, § 11 vyhlášky), sa základná sadzba tarifnej odmeny určenej z tarifnej hodnoty veci s najvyššou hodnotou zvyšuje o jednu tretinu základnej sadzby tarifnej odmeny, ktorá by advokátovi patrila v ostatných spojených veciach. Logickým, gramatickým, systematickým výkladom a výkladom e ratione legis vtedy konajúci senát dospel k záveru, že ak je hodnota vecí vo všetkých spojených veciach rovnaká, určí sa hodnota ktorejkoľvek z nich ako základná a k tejto základnej tarifnej odmene sa pripočíta tretina súčtu tarifných odmien za ostatné spojené veci.

73. Účelom inštitútu náhrady trov vo všeobecnosti je predovšetkým náhrada účelne vynaložených výdavkov na právnu pomoc (náhradová, resp. retribučná funkcia). Z povahy vecí vyplýva, že povinnosť neúspešnej strany sporu na náhradu trov konania má aj odradzovaciu, resp. inhibičnú funkciu vo vzťahu k vyvolávaniu zbytočných sporov, v systéme slovenských procesných predpisov ide však len o druhotnú funkciu. S retribučnou funkciou rozhodnutia súdu o náhrade trov konania je v súlade aj rozširujúci výklad § 13 ods. 3 vyhlášky, ktorým sa má paušálne, no viac-menej primerane zohľadniť zníženie náročnosti poskytovania právnej pomoci v prípade spojených vecí. Spojenie vecí, na ktoré sa toto zníženie celkovej náhrady trov za spojené veci vzťahuje, je podmienené situáciami definovanými v § 112 ods. 1 O.s.p., čiže sa sleduje predovšetkým hospodárnosť konania. Preto je nielen v civilnom, ale aj v správnom súdnictve namieste aplikovať pravidlo ustanovené v § 13 ods. 3 vyhlášky prinajmenšom per analogiam (keby sa čisto gramatickým výkladom malo dospieť k tomu, že je použiteľné iba pri výpočte základnej tarifnej hodnoty úkonu podľa § 10 ods. 1, čo je však rozporné s účelom ustanovenia a filozofiou náhrady trov právneho zastúpenia). Je potrebné zdôrazniť, že týmto postupom je stále odmenený intelektuálny a organizačný výkon advokáta pri zastupovaní vo všetkých veciach, avšak kvôli spravidla zníženej náročnosti zastupovania v súvisiacich veciach iba v primerane zníženej miere, čiže v jednotkovom ponímaní v miere nižšej, než keby bola každá vec prejednávaná samostatne. Keďže v individuálnych prípadoch by mohlo byť problematické určiť, v akej miere by sa mala navýšiť základná tarifná odmena za každú spojenú vec, normotvorca sa rozhodol pre tretinové zvýšenie, čo predstavuje istú paušalizáciu. Tu treba podotknúť, že hoci text vyhlášky je formulovaný tak, že sa zvyšuje hodnota

základnej tarifnej odmeny v „hlavnej“ veci, podstatou je, že za pripojené veci dostane advokát odmenu fakticky v tretinovej sadzbe.

74. Účelom § 13 ods. 3 vyhlášky je vyvažovanie záujmov a nárokov zúčastnených strán tak, že (v správnom súdnictve) paušalizovaná náhrada ($1/6$ výpočtového základu za preskúmané rozhodnutie) v jednotlivých spojených veciach sa k hlavnej základnej tarifnej odmene pripočítava iba v predpísanom tretinovom pomere.

V prejednávacom prípade je dôvodné predpokladať, že i samotný žalobca videl jasnú spojitosť medzi prejednávanými vecami už na základe faktu, že do jednej žaloby zahrnul všetky tri rozhodnutia. Celú žalobnú argumentáciu postavil žalobca na rovnakých argumentoch pre všetky rozhodnutia. Z rovnakých dôvodov odvolací súd aj pri návrhoch na odklad vykonateľnosti podaných samostatne pre každé rozhodnutie prihliadol na ne na účely určenia výšky náhrady trov tak, ako keby išlo o jeden návrh v spojenom konaní, hoci v čase podania návrhov ešte boli vedené pod samostatnými spisovými značkami.

75. Na základe týchto úvah rozhodol odvolací súd tak, že zmenil rozhodnutie krajského súdu v časti náhrady trov a žalobcovi priznal náhradu trov v sume 1330,03 €, ktorá zahŕňa:

- odmenu vo výške základnej tarifnej odmeny ($1/6$ výpočtového základu v zmysle § 11 ods. 4 vyhlášky) zvýšenú o $2 \times 1/3$ základnej tarifnej odmeny a režijný paušál za každý úkon právnej pomoci, konkrétne:
 - o prevzatie a príprava zastúpenia vrátane prvej porady s klientom (§ 14 ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - $139,93 \text{ €} + (2 \times 1/3 \times 139,93 \text{ €}) = 233,22 \text{ €} + \text{režijný paušál } 8,39 \text{ €}$
 - o písomné podanie na súd týkajúce sa veci samej - žaloba (§ 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky) - $139,93 \text{ €} + (2 \times 1/3 \times 139,93 \text{ €}) = 233,22 \text{ €} + \text{režijný paušál } 8,39 \text{ €}$
 - o účasť na pojednávaní (§ 14 ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - $139,93 \text{ €} + (2 \times 1/3 \times 139,93 \text{ €}) = 233,22 \text{ €} + \text{režijný paušál } 8,39 \text{ €}$

- odmenu vo výške 50 % základnej tarifnej odmeny ($1/6$ výpočtového základu v zmysle § 11 ods. 4 vyhlášky) zvýšenú o $2 \times 1/3$ základnej tarifnej odmeny a režijný paušál za 1 úkon právnej pomoci:
 - o návrh na odklad vykonateľnosti (§ 14 ods. 2 písm. a/ v spojení s § 14 ods. 5 vyhlášky) - $(139,93 \text{ €} + (2 \times 1/3 \times 139,93 \text{ €}))/2 = 116,61 \text{ €} + \text{režijný paušál } 8,39 \text{ €}$,

- náhradu výdavkov podľa § 15 písm. a/ vyhlášky (podrobnosti v rozsudku krajského súdu) - 27,61 €
- náhradu výdavkov podľa § 15 písm. b/ vyhlášky (podrobnosti v rozsudku krajského súdu) - 55,92 €
- daň z pridanej hodnoty 20% zo základu 933,36 € = 186,67 €
- náhradu hotových výdavkov $3 \times 70 \text{ €}$ (súdny poplatok) = 210 €.

G/ Trovy konania v odvolacom konaní

76. Rovnako v odvolacom konaní dospel odvolací súd k záveru, že ide o konanie o troch spojených veciach a obdobne ako v prípade trov prvostupňového konania postupoval aj pri určení trov odvolacieho konania. Na základe vyčíslenia trov právnym zástupcom žalobcu priznal žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia v sume 296,29 €, ktorá zahŕňa:

- písomné podanie na súd týkajúce sa veci samej - vyjadrenie žalobcu k odvolaniu žalovaného (§ 14 ods. 1 písm. b/ vyhlášky) - $143 \text{ €} + (2 \times 1/3 \times 143 \text{ €}) = 238,33 \text{ €} + \text{režijný paušál } 8,58 \text{ €}$;
- daň z pridanej hodnoty 20% zo základu 246,91 € = 49,38 €.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.)