

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/117/2015
Identifikačné číslo spisu: 7015200205
Dátum vydania rozhodnutia: 08.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7015200205.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: AMFOOD, s.r.o., M. R. Štefánika 3428/12, Trebišov, IČO: 46 027 947, zastúpený: AK VASIL, ŠIMONOVIC & partners, s.r.o., Kuzmányho č. 29, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/19/2015-381 zo dňa 30. septembra 2015, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/19/2015-381 zo dňa 30. septembra 2015 mení tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky č. 1100303/1/459019/2014/5309 zo dňa 17. októbra 2014 a rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801403/5/2820213/2014 zo dňa 12. júna 2014 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 730,38 € na účet jeho právneho zástupcu.

Odôvodnenie

I. Konanie pred daňovými orgánmi

Daňový úrad Košice (ďalej len "správca dane") rozhodnutím č. 9801403/5/2820213/2014 zo dňa 12.06.2014 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. Z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len "Daňový poriadok") rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) v sume 44.580,80 € za zdaňovacie obdobie máj 2011, keď na základe zistení z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu dospel k záveru, že žalobca nemohol nakúpiť od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. kryštálový cukor, ktorý bol predmetom fakturácie, pretože táto spoločnosť nepreukázala znaky ekonomickej činnosti, uskutočnenie dodávok a služieb, uvedených na dodávateľských faktúrach. Preto jej nevznikla daňová povinnosť z dôvodu dodania tovaru žalobcovi, ale v dôsledku uvedenia dane na faktúrach vystavených pre žalobcu v zmysle § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pričom daň na základe takto vzniknutej daňovej povinnosti nie je možné odpočítať. Správca dane

poukázal tiež na výsledky šetrení policajných orgánov vo vzťahu k spoločnosti KALIPO, s. r. o., ktorá nevykonávala v relevantnom čase žiadnu ekonomickú činnosť a preto predmetný tovar nemohla dodať spoločnosti KEVOLA, s. r. o., ktorá ho nemohla dodať následne žalobcovi.

Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/459019/2014/5309 zo dňa 17.10.2014 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 12.06.2014, pričom konštatoval, že žalobca sa aj v odvolacom konaní obmedzil iba na konštatovanie, že preukázal nadobudnutie tovaru od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. faktúrami a účtovnými dokladmi, nepreukázal však konkrétne okolnosti týchto obchodných prípadov a tým nedal správcovi dane možnosť preveriť jeho tvrdenia. Podľa žalovaného zdaniteľné obchody deklarované spornými faktúrami neboli reálne uskutočnené spoločnosťou KEVOLA, s.r.o. a žalobca nepreukázal opak. Odpočítanie dane z predmetných faktúr preto podľa žalovaného nebolo uplatnené v súlade s § 49 a § 51 zákona o DPH.

II. Konanie pred krajským súdom

Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného, ako aj proti ďalším rozhodnutiam daňových orgánov o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie apríl, jún, júl, august a december 2011, podal žalobca v zákonnej lehote na krajskom súde žalobu a navrhol tieto rozhodnutia zrušiť z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. a), b), c), d) a e) O.s.p. Žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, keďže si žalovaný nesprávne vykladá dôkaznú povinnosť žalobcu pri preukazovaní reálneho uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Zistenie skutkového stavu je podľa žalobcu nedostačujúce na posúdenie veci, nakoľko daňové orgány nevykonali navrhované výsluchy svedkov, ktorí podľa žalobcu boli priamo prítomní pri preberaní tovaru od spoločnosti KEVOLA, s.r.o. Na viac skutkové zistenia, z ktorých rozhodnutia daňových orgánov vychádzali, sú podľa názoru žalobcu v rozpore s dôkazmi, ktoré predložil a s ktorými sa žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal. Žalobca ďalej tvrdil, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, pričom poukázal na to, že neuznaním prijatia tovaru žalobcom od spoločnosti KEVOLA, s.r.o. a následne uznaním dodania tovaru žalobcom pre spoločnosť BRAND FOOD, s.r.o. pri preukázaní faktu, že jediným dodávateľom cukru pre žalobcu mohla byť len KEVOLA, s.r.o., je podľa žalobcu v rozpore so základnými pravidlami logiky, ako aj s ostatnými predloženými dôkazmi.

Uznesením zo dňa 26.01.2015 č. k. 7S/151/2014-541 vylúčil krajský súd žalobu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 1100303/1/459019/2014/5309 zo dňa 17.10.2014 v zmysle § 112 ods. 2 O.s.p. na samostatné konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť, poukázal na dôvody napadnutého rozhodnutia, pričom konštatoval, že v zmysle vykonaného dokazovania a vyhodnotenia predložených dokladov bola v daňovom konaní objektívne spochybnená vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom, pričom žalobca nevyvrátil tieto pochybnosti predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov. Navrhol preto žalobu ako nedôvodnú zamietnuť.

Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 30. septembra 2015 rozsudok č. k. 7S/19/2015-381, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku poukázal na správcom dane vykonané výsluchy svedkov navrhnutých žalobcom, v ktorých svedkovia na jednej strane tvrdili, že nakúpený tovar bol v sklade uskladnený, zatiaľ čo konateľ žalobcu na pojednávaní dňa 10.07.2012 vypovedal, že tovar bol predaný priamo v sklade bez vykládky ďalšiemu odberateľovi. V konaní neboli podľa krajského súdu predložené jednoznačné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou KEVOLA, s. r. o., žalobca preukazoval nákup tovaru len faktúrami a účtovnými dokladmi, nepreukázal však konkrétne okolnosti týchto obchodných prípadov. Krajský súd konštatoval, že z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia i z rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa jasne vyplýva, z akých skutočností vychádzali, akými právnymi úvahami sa pri rozhodovaní riadili, pričom žalovaný sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia dostatočným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré boli obsahom odvolania

proti prvostupňovému správne rozhodnutiu.

III. Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného k odvolaniu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že žalobe vyhovie a prizná mu náhradu trov konania. Odvolanie odôvodnil žalobca tým, že zo strany žalovaného neboli dostatočne spochybnené svedecké výpovede o uskutočnení obchodov a čestné vyhlásenia svedkov. Pri hodnotení výpovedí svedkov a schopnosti reprodukovať podrobnosti týkajúce sa prevzatia a dodania tovaru je podľa žalobcu potrebné brať do úvahy, že predmetné plnenia sa realizovali 3 roky pred svedeckými výpoveďami a preto nie je reálne očakávať, že s odstupom takéhoto času si budú svedkovia pamätať presnú realizáciu a podrobnosti predmetných obchodov. Žalobca poukázal na to, že okrem faktúr predložil v daňovom konaní ďalšie dokumenty preukazujúce, že skutočne prijal tovar od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. a to e-mailovú komunikáciu, chronologickú tabuľku obchodných vzťahov, CMR dokument a taktiež svedecké výpovede o uskutočnení obchodov a preto si nevie predstaviť, aké ďalšie dokumenty či dôkazy by mal predložiť, aby daňové orgány i súd prvého stupňa považovali dodanie tovaru za preukázané.

Žalobca poukázal na to, že i žalovaný uznal dodávky cukru od žalobcu pre spoločnosť BRAND FOOD, s. r. o. a keďže táto spoločnosť a KEVOLA, s. r. o. boli jedinými dodávateľmi cukru pre žalobcu, nemohli byť posudzované dodávky cukru spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o. realizované inak ako nákupom cukru od spoločnosti KEVOLA, s. r. o.

Žalobca poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp.zn. 8Sžf/9/2013 a tvrdil, že žalovaný postupoval v rozpore so zákonom, ak uplatnil výsledky iného správneho konania (daňové kontroly u KEVOLA, s. r. o. a KALIPO, s. r. o.) na vyvodenie záverov voči žalobcovi. Uviedol, že slovenská právna úprava neobsahuje explicitné vymedzenie podmienok a dôkazov, ktorými sa preukazuje nárok na odpočítanie dane. Pre porovnanie zákon o DPH obsahuje explicitný zoznam dôkazov, ktorými platiteľ dane preukazuje splnenie podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu (§ 43 ods. 5 zákona o DPH). Žalobca mal za to, že ak by boli ním predložené dôkazy postačujúce na preukázanie oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, o to viac musia byť postačujúce aj na preukázanie dodania tovaru na účely odpočítania DPH.

Žalobca upozornil na závery Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2010, tvrdiac, že od neho žalovaný nemôže spravodlivo požadovať, aby kontroloval a zisťoval výrobné a obstarávacie procesy v spoločnostiach KEVOLA, s. r. o. a KALIPO, s. r. o. Daňové orgány navyše nevykonali žiadne dokazovanie na preukázanie, že KEVOLA, s. r. o. nemala v danom období iných dodávateľov rovnakého tovaru.

Žalobca v odvolaní namietal, že s jeho argumentmi sa krajský súd nevysporiadal a rozsudok nedostatočne odôvodnil, hoci zo žalobcom citovaných rozhodnutí Najvyššieho súdu SR vyplývalo, že išlo o podobnú skutkovú situáciu ako v prejednávanej veci, kedy od daňového subjektu bolo vyžadované preukázanie dodania tovaru či plnenia nad rámec toho, čo je od neho možné žiadať, pričom v uvedených situáciách sa sudy zhodli na tom, že obdobné doklady ako predložil žalobca sú dostatočné na preukázanie skutočného dodania tovaru. Krajský súd sa podľa názoru žalobcu obmedzil len na skonštatovanie správnosti rozhodnutia žalovaného, čo nepredstavuje riadne odôvodnenie rozsudku súdu.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu uviedol, že so všetkými námietkami, ktoré uviedol žalobca v podanom odvolaní, sa už žalovaný vysporiadal v stanovisku k žalobe, na ktoré v celom rozsahu poukázal. Navrhol rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

IV. Právne závery odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „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 jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie je dôvodné a preto rozsudok krajského súdu po preskúmaní odvolacích dôvodov postupom podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a § 220 O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného i správca dane a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie.

Predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí. 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 zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia žalovaného, je otázka, či v daňovom konaní zistený skutkový stav postačuje na posúdenie rozhodujúcich skutočností a na právne posúdenie veci, ďalej či na základe vykonaných dôkazov dospel súd prvého stupňa k správnym skutkovým zisteniam a či z týchto zistení vyvodil správne právne závery (§ 205 ods. 2 písm. c/, d/, f/ O. s. p.).

V zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

V prejednávanej príhode správca dane spochybnil uskutočnenie dodávok kryštálového cukru od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. pre žalobcu zisteniami, ktoré sa týkali predovšetkým spoločnosti KALIPO, s. r. o. a ktoré nasvedčovali tomu, že táto spoločnosť nevykonávala v relevantnom čase žiadnu ekonomickú činnosť a preto od nej spoločnosť KEVOLA, s. r. o. nemohla nadobudnúť deklarovaný cukor a ďalej ho predat žalobcovi.

Žalobca ako dôkazy reálneho prijatia deklarovaného tovaru od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. predložil správcovi dane daňové a účtovné doklady (faktúry, dodacie listy), mailovú komunikáciu s uvedeným dodávateľom, chronologický zoznam realizovaných obchodov, navrhol vypočutie svedkov L. L. a D. R., pričom tvrdil, že k jednotlivým dodávkam malo dochádzať na základe telefonických alebo mailových

objednávok, tovar mal byť preberaný v sklade dodávateľa v Šahách. Predložená mailová komunikácia s neznámou osobou z adresy kevolasro@gmail.com bola spojená so zasielaním tzv. proforma faktúr na dodávky cukru v predmetnom zdaňovacom období, pričom za žalobcu komunikovali S. Y. a Ing. D. B. Prevzatie tovaru v sklade v Šahách za žalobcu potvrdil vypočutý svedok L. L., ktorého žalobca splnomocnil na preberanie tovaru a vystavovanie dokladov a ktorý bol zároveň zamestnancom žalobcovho odberateľa - spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o. Svedecká výpoveď menovaného o tom, že tovar bol pred prevzatím vyložený a prekontrolovaný, bola v rozpore s vyjadrením konateľa žalobcu Ing. C. B., ktorý pred správcou dane uviedol, že predmetný tovar sa v sklade nevykladal a bol priamo odoslaný odberateľovi, ktorý zabezpečoval prepravu. Tento rozpor vo výpovediach menovaných výslovne uviedol žalovaný i krajský súd vo vydaných rozhodnutiach na zvýraznenie ich nehodnovernosti, s čím žalobca v podanom odvolaní nesúhlasí a poukazuje na odstup času medzi realizovanými dodávkami a výpoveďami pred správcou dane.

Odvolací súd je toho názoru, že uvedenému rozporu vo vykonaných dôkazoch nemožno prisúdiť zásadnejší dôkazný význam, pretože obe výpovede potvrdzujú, že žalobca preberal predmetný tovar od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. a ďalej ho odosielať na prepravu spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o. Bez ohľadu na to, či bol tovar pred jeho odoslaním odberateľovi vyložený a prekontrolovaný alebo nie, nemožno podľa názoru odvolacieho súdu z danej dôkaznej situácie vyvodiť záver, že k prevzatíu tovaru žalobcom v sklade v Šahách nedochádzalo. Navyše nie je možné k zisteniu o vyložení a prekontrolovaní tovaru pristupovať negatívne, lebo ide o prejav primeranej starostlivosti požadovanej od žalobcu ako podnikateľa.

Zo žalobcom predložených dokladov odberateľa - spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o. vyplýva, že odberateľ cukor nakúpený od žalobcu ďalej predával maďarskej spoločnosti, pričom tento tovar prepravovali jeho prepravcovia priamo zo Šiah do Maďarska. Uvedené listiny preukazujú, že žalobca skutočne tovar nadobudol a predával ho spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o., čo nespochybnil ani správca dane a priznal tejto spoločnosti odpočítanie dane z faktúr vystavených žalobcom na dodávky kryštálového cukru. Z tvrdení žalobcu, svedka L. L. i z predložených daňových a účtovných dokladov vyplýva, že cukor, ktorý žalobca ďalej predával spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o. v zdaňovacom období máj 2011, nakúpil od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. v sklade v Šahách, čo potvrdil aj vtedajší konateľ uvedenej spoločnosti Š. Q.. Žalobcovi boli vystavené faktúry k predmetným dodávkam, ktoré žalobca zaplatil aj s DPH. Nebolo spochybnené, že predmetný tovar žalobca použil na svoje ďalšie zdaniateľné plnenia, keďže ho dodal spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o.

Žalobcom predložené dôkazné prostriedky a vykonané dôkazy svedčia v prospech tvrdení žalobcu, že cukor, ktorý predal svojmu odberateľovi v predmetnom zdaňovacom období, nakúpil od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. Zistenia správcu dane, ktoré sa opierajú i o závery orgánov činných v trestnom konaní o podnikaní spoločností KALIPO, s. r. o. a KEVOLA, s. r. o. nepochybne vzbudzujú pochybnosti o ekonomickom zmysle celej schémy obchodovania s cukrom, ktorý pravdepodobne vstúpil na územie Slovenska z Maďarskej republiky, kam sa na základe obchodov spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o. opätovne vracia.

Daňové orgány však postavili svoje závery o nepriznaní práva žalobcovi na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou KEVOLA, s. r. o. na tom, že nebolo preukázané dodanie predmetného tovaru touto spoločnosťou, pričom podľa názoru žalovaného i krajského súdu žalobca v daňovom konaní vyššie uvedené pochybnosti správcu dane nevyvrátil. Vo vydaných rozhodnutiach sa neuvádza, že by posudzované obchody medzi spoločnosťou KEVOLA, s. r. o. a žalobcom tvorili súčasť zneužívajúceho konania vo vzťahu k DPH, že by žalobca nákupom cukru od KEVOLA, s. r. o. získal neoprávnenú daňovú výhodu, prípadne že by vedel, alebo vzhľadom na okolnosti musel vedieť, že sa týmito obchodmi zapája do podvodného konania vo vzťahu k DPH.

Z judikatúry Najvyššieho súdu i z aplikovateľných rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) vyplýva, že na daňový subjekt nemôže byť prenášaná zodpovednosť za preukazovanie skutočností v dodávateľskom reťazci, ktorého sa stal súčasťou, ibaže by vedel alebo mohol vedieť, že obchod je poznačený podvodom (rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 6Sžf/10/2012). I z

rozsudkov Najvyššieho súdu, na ktoré poukázal žalobca (sp. zn. 3Sžf/1/2011, 3Sžf/94/2013, 3Sžf/1/2010), okrem iného vyplýva, že „ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane.“

Uvedená vnútroštátna judikatúra je v súlade s viacerými rozhodnutiami Súdneho dvora vo veciach týkajúcich sa odpočítania DPH, v ktorých Súdny dvor konštatoval, 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“ (C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL).

Najvyšší súd v niektorých rozhodnutiach (napr. sp. zn. 4Sžf/16/2010, 3Sžf/1/2010) odkázal na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora, v ktorých sa napr. 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 odopretý“ (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).

Z judikatúry Súdneho dvora tiež vyplýva, že zdaniteľná osoba si nemôže odpočítať DPH, ktorá je uvedená na faktúrach vystavených dodávateľom, ak sa ukáže, že hoci bolo dodanie uskutočnené, v skutočnosti nebolo vykonané ani dodávateľom, ani jeho subdodávateľom (napr. preto, že títo nedisponovali potrebnými zamestnancami, hmotnými prostriedkami a aktívami, že náklady na poskytnutie plnenia neboli zaznamenané v ich účtovníctve a totožnosť osôb, ktoré podpísali niektoré dokumenty ako dodávateľia, sa ukázala ako nejasná), avšak znovu až za súčasného splnenia dvoch podmienok, a to že táto skutočnosť predstavuje podvodné konanie a že vzhľadom na objektívne skutočnosti doložené daňovými úradmi zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu, pričom prislúcha vnútroštátnemu súdu tieto skutočnosti overiť. Nie je však 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 (napr. C-409/04 Teleos a i., C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij, tiež C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling).

Žalobca v posudzovanom prípade navrhnutými a vykonanými dôkazmi podporil skutočnosti, vyplývajúce z daňových a účtovných dokladov, svedčiace o tom, že cukor kúpil od spoločnosti KEVOLA, s. r. o. a predal ho spoločnosti BRAND FOOD, s. r. o., pričom existencia tovaru v daňovom konaní nebola spochybnená. Za týchto okolností bolo povinnosťou správcu dane preukázať, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia od svojho dodávateľa zúčastňuje na plneniach spojených s daňovým únikom, či poznačených podvodom vo vzťahu k DPH (porovnaj rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 4Sžf/16/2010). V prípade, že je preukázaná existencia obchodovaného tovaru, je na správcovi dane, aby objasnil a preukázal, že došlo k zneužitiu práva na odpočítanie dane a preto je aplikácia neutrality DPH pre daný obchodný prípad vylúčená.

Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd konštatuje, že pochybnosti daňových orgánov o nadobudnutí predmetného tovaru spoločnosťou KALIPO, s. r. o., jeho dodaní spoločnosti KEVOLA, s. r. o. a následnej dodávke žalobcovi, neboli vzhľadom na zistený skutkový stav dostatočným podkladom pre záver o tom, že žalobca predmetný tovar nenadobudol od spoločnosti KEVOLA, s. r. o., že tejto spoločnosti nevznikla daňová povinnosť a preto žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených touto spoločnosťou nepatrí.

Odvolací súd považoval za dôvodnú námietku žalobcu o nedostatočnom odôvodnení odvolaním

napadnutého rozsudku krajského súdu vo vzťahu k argumentácii podporenej judikatúrou Najvyššieho súdu, na ktorú krajský súd prakticky nereagoval a neodpovedal na otázky žalobcu, v čom sa líši jeho situácia od judikovaných prípadov, na ktoré poukázal a prečo v prejednávacom prípade rozhodol inak. Takýmto postupom krajského súdu bola žalobcovi odňatá možnosť konať pred súdom. Odvolací súd však nepostupoval podľa § 221 ods. 1 písm. f/ O. s. p. a nezrušil rozsudok prvostupňového súdu pre túto vadu, pretože ostatné odvolacie dôvody, týkajúce sa neúplných a nesprávnych skutkových zistení, na základe ktorých bolo vo veci rozhodnuté, viedla Najvyšší súd k zmene rozsudku súdu prvého stupňa a k zrušeniu rozhodnutia žalovaného i správneho orgánu prvého stupňa a vráteniu veci žalovanému na ďalšie konanie (§ 250ja ods. 3, § 220 O. s. p.).

Úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní bude v intenciách právneho názoru Najvyššieho súdu opätovne vyhodnotiť všetky zhromaždené i žalobcom predložené dôkazy, prípadne dokazovanie doplniť a z tohto nového vyhodnotenia skutkových zistení vyvodiť záver, či a z akých dôvodov došlo v posudzovanom prípade k zneužitiu práva na odpočet dane, prípadne či a na základe akých skutočností možno tvrdiť, že sa žalobca prijatými plneniami zúčastnil na podvodnom konaní vo vzťahu k DPH a z akých skutočností vyplýva, že o tom vedel alebo mohol vedieť.

O trovách konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi ich náhradu priznal podľa vyčíslenia jeho právneho zástupcu v zmysle vyhlášky Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len „vyhláška“) vo výške 590,38 € z titulu trov právneho zastúpenia a vo výške 140 € z titulu náhrady iných trov konania.

Trovy konania pozostávajú z:

a) trov právneho zastúpenia, za úkony právnej pomoci:

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom 24.11.2014 (§ 13a ods. 1 písm. a/ vyhlášky) - v podiele 1/6 úkonu - (134 € + režijný paušál 8,04 € + 20 % DPH) / 6 = 28,40 €;
- písomné podanie - žaloba zo dňa 19.12.2014 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - v podiele 1/6 úkonu - (134 € + režijný paušál 8,04 € + 20 % DPH) / 6 = 28,40 €;
- písomné podanie - odpoveď na vyjadrenie žalovaného zo dňa 25.09.2015 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH = 177,86 €;
- účasť na pojednávaní dňa 30.09.2015 (§ 13a ods. 1 písm. d/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH = 177,86 €;
- písomné podanie - odvolanie zo dňa 24.11.2015 (§ 13a ods. 1 písm. c/ vyhlášky) - 139,83 € + režijný paušál 8,39 € + 20 % DPH = 177,86 €.

b) iných trov konania:

- súdny poplatok 70 € za žalobu;
- súdny poplatok 70 € za odvolanie.

Za úkony „prevzatie a príprava“ a „žaloba“ súd priznal náhradu len v jednej šestine, keďže ide o úkony, ktorými sa pôvodne začalo jedno konanie, z ktorého bolo následne uznesením Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/151/2014-541 zo dňa 26.01.2015 vylúčených päť vecí na samostatné konania a tým došlo k jeho rozdeleniu na šesť samostatných konaní. S ohľadom na to, že náhrada trov sa priznáva podľa úspechu a v prípade úspechu žalobcu vo viacerých týchto konaniach by mohla byť opakovane priznávaná náhrada trov za tie isté úkony, odvolací súd považoval v zmysle § 150 ods. 1 O.s.p. za primerané, ak pri týchto „spoločných“ úkonoch prizná náhradu v príslušnom podiele, podľa počtu konaní, ktoré zo žaloby vzišli.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.