

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/77/2015
Identifikačné číslo spisu: 1014200321
Dátum vydania rozhodnutia: 01.12.2016
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:1014200321.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a členiek senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: SD - spoločnosť, s.r.o., Bardošova 20, Bratislava, IČO: 31 390 927, zastúpený: Řehák a Tisoň, spol. s.r.o., Komenského 437/62, Skalica, Mgr. Michal Řehák konateľ a advokát, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.: 1100301/1/587528/2013/5098 zo dňa 06. decembra 2013, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014-107 zo dňa 20. mája 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014-107 zo dňa 20. mája 2015 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom č. k. 2S/44/2014 - 107 zo dňa 20.05.2015 Krajský súd v Bratislave napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/587528/2013/5098 zo dňa 06.12.2013 zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. c/ Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol tak, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 70,- € za zaplatený súdny poplatok a 629,95 € z titulu trov právneho zastúpenia na účet právneho zástupcu žalobcu. Predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom bolo rozhodnutie žalovaného, ktorým bol na základe odvolania žalobcu potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (ďalej aj „správca dane“) č. 9900430/5/3948865/2013/Dur zo dňa 28.08.2013, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej aj “DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 166.342,98 € a určil mu vlastnú

daňovú povinnosť za predmetné zdaňovacie obdobie v sume 59.238,57 €.

1.2 Krajský súd poukázal v odôvodnení svojho rozhodnutia na ustanovenie § 2 ods. 1 písm. a/, § 13 ods. 1, § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 69 ods. 12, zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“); § 29 ods. 1 a 2, § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a uviedol, že pokiaľ ide o vecné dôvody žaloby, preskúmal súd zákonnosť napadnutého rozhodnutia podľa jednotlivých skupín preverovaných dodávok tak, ako boli zoradené v rozhodnutiach daňových orgánov i v podanej žalobe.

1.3 Pri prvej skupine fakturovaných dodávok týkajúcich sa medených katód („Cu katódy Grade A“) postavili daňové orgány svoj právny záver o nepriznaní odpočtu dane z predložených faktúr vystavených spoločnosťou Ajcor Recycling, spol. s.r.o. v podstate na domnienke, že pokiaľ podľa zistení správca dane z predchádzajúcich kontrol a miestnych zisťovaní u žalobcu nakupoval žalobca od uvedeného dodávateľa až do apríla 2009 kovový šrot/odpad, resp. Cu materiál, musel byť predmetom obchodov s touto spoločnosťou v kontrolovanom zdaňovacom období február 2010 takisto kovový šrot/odpad a nie medené katódy uvedené na predložených faktúrach. Súd sa musel stotožniť so žalobcom, že tento záver stojí predovšetkým na podozrení, nie je však dostatočne dôkazne podložený a preto nemohol pred súdom obstáť.

1.4 Správca dane vykonal rozsiahle šetrenia na preverenie reálnosti predmetných dodávok prostredníctvom dožiadaných daňových úradov v SR i prostredníctvom medzinárodných žiadostí o výmenu informácií adresovaných orgánom maďarskej daňovej správy, ktorých výsledkom bolo, že povahu tovaru (či išlo o medený šrot/odpad, alebo o medené katódy) nebolo možné preveriť, nakoľko dodávateľ spoločnosti Ajcor Recycling, spol. s.r.o. (spoločnosť AlCu Metal, s.r.o.) i žalobcov odberateľ v Maďarsku (Credit Group Hungaria Kft.) boli nekontaktní. Skutočnosť, že k zmene predmetu obchodovania medzi žalobcom a spoločnosťou Ajcor Recycling, spol. s.r.o. (z kovového šrotu, resp. odpadového materiálu na medené katódy) došlo práve od apríla 2009, kedy nadobudla účinnosť novela zákona o DPH zavádzajúca tzv. samozdanenie kovového odpadu a kovového šrotu (§ 69 ods. 12), robí aj podľa názoru krajského súdu zmenu predmetu fakturácie nanajvýš pochybnou. Je to však práve daňový subjekt (žalobca), ktorého úlohou a zodpovednosťou je uvedené odôvodnené pochybnosti odstrániť a ponúknuť orgánom daňovej správy dôkazy na preukázanie reálnosti deklarovaných obchodov, pretože na ňom leží v daňovom konaní dôkazné bremeno. Žalobca v daňovom konaní navrhol vykonať dôkazy výsluchom Z. X., ktorá bola v relevantnom čase zamestnankyňou žalobcu a podpísala žalobcom predložené čestné prehlásenie k povahe obchodovaného tovaru, ďalej konateľa spoločnosti Ajcor Recycling, spol. s.r.o. pána Horvátha a štatutárneho zástupcu maďarského odberateľa a zároveň prepravcu N. K. Navrhol tiež vykonanie extrakcie údajov zo spektrometra, ktorým sa mal merať obsah medi v katódach pri každej dodávke. S výnimkou vypočítania N. K. orgánmi maďarskej daňovej správy (k iným zdaňovacím obdobiam) správca dane navrhované dôkazy nevykonal. Tvrdenia žalobcu ohľadom reálnosti predmetných dodávok však vyhodnotil ako nepreukázané a svoje závery oprel o dovtedajšími zisteniami podložený predpoklad, že predmetom posudzovaných obchodov bol aj v kontrolovanom zdaňovacom období február 2010 kovový odpad, resp. kovový šrot, ktorého dodávky nemal zaťažiť daňou dodávateľ (Ajcor Recycling, spol. s r.o.), ale daň mal zaplatiť v zmysle § 69 ods. 12 zákona o DPH žalobca, ktorému preto nevzniklo právo na odpočet DPH z dodávateľských faktúr od uvedenej spoločnosti.

1.5 Krajský súd bol toho názoru, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov je nutné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky. Pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov na preukázaní nimi tvrdených skutočností. Nemožno však takéto dôkazné návrhy vopred odmietnuť len preto, že sa môžu dostať do rozporu s ostatnými zhromaždenými dôkazmi. Z uvedených dôvodov dospel krajský súd k záveru, že vyššie opísaná argumentácia daňových orgánov, že skutočným predmetom obchodov medzi spoločnosťou Ajcor Recycling, spol. s.r.o. a žalobcom bol kovový odpad, pri ktorom žalobcovmu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, je nedostatočne podložená skutkovými zisteniami, čo zakladá dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. a

vrátenie vecí žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd však zdôraznil, že pôvod a existenciu medených katód v tak veľkých množstvách, aké mali byť podľa predložených dokladov predmetom posudzovaných obchodov, musí preukázať žalobca, čo sa zatiaľ nestalo.

1.6 Rovnaké závery ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu vo vzťahu k povahe tovaru dodaného spoločnosťou Ajcor Recycling, spol. s.r.o. žalobcovi, platia aj pre tovar uvedený na odberateľskej faktúre č. 20102032, vyhotovenej žalobcom pre českého odberateľa SENEKAB Moravia, s.r.o., ktorý mal byť dodaný ako dodávka oslobodená od dane do Českej republiky. Pri tejto dodávke daňové orgány spochybnili reálnosť prepravných dokladov, podľa ktorých mal byť predmetný tovar naložený na vozidlo na Slovensku v Komárne a vyložený v Rakúsku a nie v Českej republike, kde malo dôjsť len k výmene prepravných dokladov. Možno len súhlasiť so žalovaným v tom, že vyhotovenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru sa javí ako účelové a neodrážajúce skutočný stav, keďže bolo zistené, že tovar sa počas prepravnej trasy v Českej republike nevykladal a ten istý prepravca prepravil tovar až do Rakúska. Tieto zistenia však pre posúdenie oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od spoločnosti Ajcor Recycling, spol. s.r.o., neboli rozhodujúce.

1.7 Pri druhej skupine dodávok žalobca i žalovaný odkazujú na rozhodnutie SD EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder, v ktorom Súdny dvor riešil otázku vzniku daňovej povinnosti pri reťazových transakciách, kedy je tovar odosielaný výrobcom priamo ku konečnému zákazníkovi v inom členskom štáte EÚ, avšak ten istý tovar je pred jeho nadobudnutím konečným zákazníkom predmetom predaja medzi viacerými subjektmi. V uvedenom prípade rakúska spoločnosť EMAG Handel Eder nakúpila neželezné kovy od inej rakúskej spoločnosti (ďalej S), ktorá tento tovar nadobudla od dodávateľov z Talianska a Holandska. Po uzavretí každej transakcie dala spoločnosť S svojim dodávateľom pokyn, aby tento tovar odovzdali prepravcovi, ktorý mal tovar prepraviť priamo do priestorov spoločnosti EMAG v Rakúsku. V súvislosti s jediným pohybom tovaru došlo k niekoľkým dodávkam tovarov. Spoločnosť S fakturovala spoločnosti EMAG dohodnutú cenu zvýšenú o rakúsku DPH a následne si uplatnila odpočet tejto dane na vstupe. Orgány rakúskej finančnej správy nepriznali spoločnosti EMAG uplatnený odpočet dane s odôvodnením, že spoločnosť S fakturovala rakúsku daň neoprávnené. Rakúsky správca dane považoval plnenie medzi dodávateľmi z Holandska a Talianska a spoločnosťou S, ako aj plnenie medzi spoločnosťou S a spoločnosťou EMAG, za intrakomunitárne plnenie, kedy daň mal priznať a uplatniť si jej odpočet príjemca tovaru, teda spoločnosť EMAG. Na strane spoločnosti S podľa názoru rakúskeho správcu dane išlo o oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu s miestom plnenia v štáte odoslania a preto spoločnosť S nemala fakturovať v rakúsku DPH na výstupe a spoločnosť EMAG nebola oprávnená uplatniť si jej odpočet v Rakúsku. Súdny dvor sa zaoberal otázkou či v prípade, ak dochádza len k jedinému pohybu tovaru medzi členskými štátmi, môžu byť obidve transakcie považované za oslobodené intrakomunitárne dodania tovarov. Z jeho rozhodnutia vyplýva, že pokiaľ je dodanie tovaru spojené len s jedným odoslaním alebo prepravou, môže byť preprava tovaru pričítaná len jednej transakcii a iba táto transakcia môže byť oslobodená od dane ako intrakomunitárne plnenie. Od určenia transakcie, ktorá je spojená s prepravou (pohyblivá dodávka) sa potom odvíja daňové posúdenie transakcie, ktorá jej predchádza alebo po nej nasleduje. To znamená, že pokiaľ je dodanie tovaru s odoslaním alebo prepravou v rámci únie prvým z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní, považuje sa za miesto druhého dodania miesto v členskom štáte určenia. Naopak pokiaľ je dodanie s odoslaním alebo prepravou tovaru v rámci únie druhým z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní, potom k prvému dodaniu, ktoré bolo v takomto prípade uskutočnené pred odoslaním alebo prepravou tovaru, došlo v členskom štáte odoslania. Uskutočnenú prepravu tovaru možno teda priznať len jednej konkrétnej obchodnej transakcii, pričom ostatné transakcie sa považujú za dodania tovaru bez odoslania alebo prepravy a ich miesto plnenia sa určuje v závislosti od toho, či predchádzajú alebo nasledujú po obchodnej transakcii sporejnej s prepravou. To znamená, že miesto dodania je buď v mieste odoslania alebo v mieste určenia dodávky.

1.8 O intrakomunitárnu dodávku do iného členského štátu oslobodenú od dane sa jedná len vtedy, ak je tovar odoslaný alebo prepravený mimo územia členského štátu, avšak v rámci spoločenstva a to buď predávajúcim alebo kupujúcim alebo na účet jedného z nich, pričom dodanie tovaru je uskutočnené pre iného platiteľa dane v inom členskom štáte, než je štát začatia odoslania alebo prepravy tovaru. Pre

priradenie prepravy k určitej transakcii je rozhodujúce zistenie, či predávajúci alebo kupujúci v rámci danej transakcie zabezpečoval prepravu a či kupujúci nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník. Nevyžaduje sa pritom prevod vlastníctva, ale postačuje, aby nadobúdateľ mal faktickú možnosť nakladať s tovarom akoby bol jeho vlastník.

1.9 V prejednávanej veci bolo v súvislosti s druhou skupinou preverovaných dodávok zistené, že vo všetkých obchodných prípadoch nadobudol žalobca tovar v tuzemsku od dodávateľa Zberné suroviny, a.s., pričom prepravu predmetného tovaru nezabezpečoval ani žalobca, ani jeho dodávateľ. Reálnosť tovaru bola podľa zistení správcu dane v spoločnosti Zberné suroviny, a.s. potvrdená. Daňové orgány oboch stupňov však konštatovali, že dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa (Zberné suroviny, a.s.) žalobcovi neboli predmetom dane v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, preto spoločnosti Zberné suroviny, a.s. nemohla vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a ani žalobca si nemohol uplatniť odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Pre tento záver však žalovaný ani správca dane napriek rozsiahlym šetreniam a niekoľko rokov trvajúcej daňovej kontrole nezhrmáždili dostatočné skutkové podklady a ani ich zrozumiteľným spôsobom neodôvodnili. Aj v týchto obchodných prípadoch správca dane zistil, že preprava tovaru z miesta fyzickej nakládky v Poľsku resp. v Holandsku na miesto fyzickej vykládky na Slovensku bola rozdelená podľa predložených prepravných dokladov CMR na dva úseky (Poľsko, resp. Holandsko - Česká republika a Česká republika - Slovensko). Vyhodenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru vyhodnotil ako účelové. Z rozhodnutí však nevyplýva, akým spôsobom sa tieto zistenia premietli do vyslovených záverov, že žalobcovi dodávateľovi nevznikla v tuzemsku daňová povinnosť pri dodávkach tovaru, ktorého existenciu správca dane preveril. Daňové orgány podľa odôvodnení rozhodnutí skúmali, ktorá dodávka v reťazci transakcií je pohyblivá a ktoré nepohyblivá a parafrázovali aj časť vyššie opísaných záverov SD EÚ rozhodnutí vo veci EMAG Handcl Eder, avšak bez toho, aby na základe zhromaždených skutkových zistení určili, ktorá z dodávok v reťazci transakcií od prvotného dodania z Holandska, resp. z Poľska až po preverované nadobudnutie tovaru žalobcom bola intrakomunitárna (pohyblivá) a preto oslobodená od dane, či sa za intrakomunitárnu dodávku považovalo dodanie tovaru žalobcovi dodávateľovi (Zberné suroviny a.s.), v čom sa vôbec prejavil intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov a ako sa premietol do záverov o nepriznaní odpočítania DPH z predmetných obchodov žalobcovi. Ani zistenia, že tuzemskí platitelia, prostredníctvom ktorých mal predmetný tovar vstúpiť na územie SR, nedeclarovali vo svojich daňových priznaniach žiadne nadobudnutie tovaru na území Slovenska od žiadneho platiteľa z iného členského štátu (to znamená ani od českých dodávateľov), nie sú dostatočným podkladom pre závery vyslovené vo vzťahu k žalobcovi a napriek niektorým podozrivým aspektom predmetných transakcií (najmä v súvislosti s prepravou tovaru) nie je možné konštatovať, že skutkové zistenia dostatočne odôvodňujú záver, že žalobca bol vlastným príčinením zapojený do podvodného reťazca transakcií, ktorých cieľom bolo profitovať na odpočítaní dane.

1.10 Pokiaľ ide o uplatnený nárok na odpočítanie DPH z fakturovaného vrátenia časti prijatej zálohy zo dňa 16.09.2009 pre spoločnosť Midikov, s.r.o. (bod 3 napadnutého rozhodnutia), musel súd konštatovať, že žalovaný aj správca dane vo svojich rozhodnutiach k tomuto bodu uviedli len to, že žalobca nemal nárok na odpočítanie dane z predmetného dokladu v zdaňovacom období september 2009 a nebol povinný vykonať opravu odpočítanej dane v zdaňovacom období február 2010. Poukázali na výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september 2009, bez toho, aby sa aspoň rámcovo vyjadrili k vecnej stránke predmetného obchodného prípadu a k argumentácii žalobcu. Krajský súd preto na podklade žalobných dôvodov k tomuto bodu nemohol preskúmať zákonnosť napadnutého rozhodnutia pre úplnú absenciu odôvodnenia rozhodnutia o nepriznaní nadmerného odpočtu v tejto časti. Súdu neprináleží vyhľadávať vecné dôvody rozhodnutia o tomto nároku v protokole z daňovej kontroly či vo vydaných rozhodnutiach daňových orgánov týkajúcich sa iného zdaňovacieho obdobia, ktoré nie sú predmetom súdneho preskúmania v prejednávanej veci.

1.11 Vzhľadom na uvedené dospel Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného vychádza z vyššie opísaných dôvodov z nedostatočne zisteného skutkového stavu. Preto postupoval podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p., rozhodnutie zrušil a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom bude právnym názorom súdu viazaný.

2.

2.1 Vo včias podanom odvolaní sa žalovaný domáhal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014 - 107 zo dňa 20.05.2015 zmenil, žalobu zamietol a nepriznal žalobcovi náhradu trov konania.

2.2 V podanom odvolaní žalovaný uviedol, že sa so záverom krajského súdu nestotožňuje, nakoľko má za to, že postupoval v súlade so zákonom o DPH, zákonom č. 563/2009 Z. z. a závermi SD EÚ v rozsudku C-245/04 EMAG Handedl Eder, ktorý sa priamo vzťahuje na predmetný prípad. Žalovaný ako aj správca dane vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu pre vydanie predmetného rozhodnutia a svoje rozhodnutie náležité odôvodnili a z toho titulu nemal krajský súd uzavrieť, že majú a sú nedostatočne zdôvodnené.

2.3 V podanom odvolaní žalovaný opätovne popísal priebeh vyrubovacieho konania, skutkový stav a vlastné logické závery, ktoré sú totožné s vyjadrením žalovaného k podanej žalobe, ako aj so skutkovým stavom opísaným v napadnutom rozhodnutí.

3.

3.1 Žalobca sa k odvolaniu žalovaného nevyjadril.

4.

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

4.2 Podľa § 244 ods. 1, 2 a 3 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú súdy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V správnom súdnictve preskúmajú súdy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy. Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

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

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

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

4.6 Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody. Podľa § 246c ods. 1 O.s.p., pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

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

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

4.9 Podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania tovaru je: Podľa písmena a/ ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b/, odseku 2 a § 14; písmena d/ ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

4.10 Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

4.11 Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4.12 Podľa § 69 ods. 12 zákona o DPH pri dodaní kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku je povinný platiť daň platiteľ, ktorému je tento tovar dodaný. Na účely tohto zákona sa kovovým odpadom a kovovým šrotom rozumie kovový odpad a šrot z výroby alebo z mechanického opracovania kovov a kovové predmety ďalej už nepoužiteľné vzhľadom na ich zlomenie, rozrezanie, opotrebenie alebo z podobných dôvodov.

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

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

4.15 Z administratívneho spisu má odvolací súd za preukázané, že správca dane vykonával u žalobcu odo dňa 10.05.2010 kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu aj za kontrolované zdaňovacie obdobie február 2010, o výsledku ktorej vyhotovil protokol zo dňa 01.07.2013, ktorý bol doručený žalobcovi na vyjadrenie a prerokovanie. Na základe písomného vyjadrenia žalobcu k protokolu bol správcom dane vyhotovený dodatok, ktorý bol ako súčasť protokolu zo dňa 01.07.2013 prerokovaný so žalobcom dňa 20.08.2013, kedy zástupcovia žalobcu protokol aj dodatok k nemu

odmietli podpísať tvrdiac, že zamestnanci správcu dane pri vykonávaní daňovej kontroly postupovali v rozpore so zákonom. Protokol sa v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. považuje za prerokovaný so žalobcom dňom 20.08.2013. Po prerokovaní protokolu začal správca dane voči žalobcovi vyrubovacie konanie a dňa 28.08.2013 vydal dodatočný platobný výmer č. 9900430/5/3948865/2013/Dur, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 5 Daňového poriadku nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 166.342,98 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť za toto zdaňovacie obdobie v sume 59.238,57 €.

4.16 Preverované dodávky s uplatneným nárokom na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za uvedené zdaňovacie obdobie rozdelil do troch skupín. V prvej skupine išlo o odpočítanie dane vo výške 189.464,09 € z nákupu tovaru na základe faktúr vyhotovených tuzemským dodávateľom Ajcor Recycling, spol. s.r.o., pričom predmetom faktúr boli „Cu katódy Gráde A“. Tovar uvedený na faktúrach č. FT 042/10, FT 051/10, FT 052/10 a FT 041/10 bol následne dodaný ako oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu (Maďarsko) podľa § 43 zákona o DPH pre nadobúdateľa - Credit Group Hungaris Kft, pričom prepravu dodávaného tovaru i územia Slovenska na územie Maďarska mala fyzicky vykonať maďarská prepravná spoločnosť P & U Kft. Tovar uvedený na faktúre č. 045/10 bol dodaný ako oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu (Česká republika) pre nadobúdateľa spoločnosť Senekab Moravia, s.r.o., pričom prepravu tovaru mal vykonať český dopravca Oto Zámečník. Tovar uvedený na faktúrach č. FT 044/10, PT 059/10 a FT 060/10 bol prepracovaný na medený drôt spoločnosťou KOVOHUTY, a.s. Bratislava. V druhej skupine faktúrovaných dodávok išlo o dodávky tovarov (Cu drôt, Al bločky) a odpočítanie dane v sume 47.061,05 € na základe faktúr vyhotovených tuzemským dodávateľom - Zberné suroviny, a.s., Žilina. Správca dane zistil, že obchodné vzťahy žalobcu s uvedeným subjektom boli v kontrolovanom zdaňovacom období porovnateľné s obchodnými vzťahmi v iných kontrolovaných zdaňovacích obdobiach (august, september, november, december 2009 a január 2010) v tom, že žalobca nakupoval tovar v rámci reťazového obchodu, pričom s nákupom tovaru nebola spojená jeho preprava (jednalo sa o tzv. nepohyblivú dodávku). Spoločnosť Zberné suroviny, a.s., nakupovala predmetný tovar od svojho dodávateľa taktiež v rámci nepohyblivej dodávky. Prostredníctvom ďalších tuzemských platiteľov mal tovar vstúpiť z územia iného členského štátu (Česká republika) na územie SR od českého platiteľa, pričom týmto tuzemským platiteľom nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku. Tuzemskí platitelia (spoločnosti SK1, SK2, SK3), prostredníctvom ktorých mal tovar vstúpiť na územie SR, vo svojom daňovom priznaní DPH nedeklarovali žiadne nadobudnutie tovaru na území Slovenska od žiadneho platiteľa z iného členského štátu, resp. ani daňové priznanie k DPH nebolo podané. Správca dane zároveň zistil, že ani český subjekt, od ktorého mali uvedení slovenskí platitelia tovar nadobudnúť, nedeklaroval žiadne dodanie tovaru z územia ČR na územie SR. Konštatoval, že nakoľko spoločnosť SK4 deklarovala dodanie tovaru pre Zberné suroviny, a.s., v rámci nepohyblivej dodávky, nemohla vzniknúť spoločnosti Zberné suroviny, a.s., daňová povinnosť v tuzemsku v súvislosti s dodávkou tovaru pre žalobcu. Keďže pri predaji tovaru žalobcovi nevznikla jeho dodávateľovi daňová povinnosť v tuzemsku, nevzniklo ani žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

4.17 Správca dane zisťoval okolnosti ďalšieho nakladania s predmetným tovarom dodaným žalobcovi bez prepravy a zistil, že medený drôt bol dodaný tuzemskému platiteľovi ZTS-Kábel, s.r.o. (odberateľská faktúra č. 20102026). Miestne zisťovania potvrdili reálnosť predávaného tovaru, žiadna z uvedených spoločností však nezabezpečovala prepravu tovaru, ktorý bol fyzicky naložený na vozidlo v Poľsku a vyložený z tohto vozidla na území Slovenska v Dubnici nad Váhom. Pokiaľ ide o dodávky tovaru „Al bločky výrobok“, tieto podľa predložených dokladov žalobca dodal ako oslobodené dodanie tovaru z tuzemska do iného členského štátu (Maďarska) maďarskej spoločnosti Martin Metals Krt., pričom podľa predložených medzinárodných nákladných listov bola odosielateľom tovaru spoločnosť I.W.S. trade, s.r.o. Brno, prijímateľom tovaru bola spoločnosť Midikov, s.r.o. Košice, resp. VISA, a.s. Košice. Podľa prepravných dokladov bol tovar naložený v Poľsku, resp. v Holandsku, pričom k faktúre za jednu prepravnú trasu boli predložené dve čiastkové CMR a to najprv z Poľska, resp. Holandska do Českej republiky a potom z Českej republiky na Slovensko. Podľa pripojených záznamov o vážení mal byť tovar pre prijímateľov vážený v areáli PD Dunaj v Bratislave patriacom žalobcovi.

4.18 Správca dane konštatoval, že nakoľko miesto fyzického naloženia tovaru na vozidlá bol v inom členskom štáte a nie v Českej republike, ako to deklaroval žalobca CMR dokladmi, nebolo predloženými dôkaznými prostriedkami preukázané, že zdaniteľné obchody boli žalobcom reálne prijaté a dodané tak, ako sú dokladované na prijatých faktúrach za kontrolované zdaňovacie obdobie.

5.

5.1 Odvolací súd v danej veci posudzoval odvolaním žalovaného napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014 - 107 zo dňa 20.05.2015.

5.2 Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu.

5.3 Odvolací súd sa v danej veci stotožňuje s názorom krajského súdu, že správca dane, ktorý vedie daňové konanie nezistil čo najúplnejšie skutkový stav a nevykonal všetky potrebné dôkazy. Vychádzal z domnienok a existencie vlastného podozrenia, ktoré neobstoja a na ktorých nemôže byť založené rozhodnutie finančného orgánu. Prvostupňový finančný orgán vychádzal z nepodložených domnienok pri prvej skupine fakturovaných dodávok týkajúcich sa medených katód. Daňové orgány zotrvali na stanovisku, že povahu tovaru nebolo možné preveriť, keďže žalobcovho odberateľa a dodávateľa nebolo možné kontaktovať. Podľa názoru odvolacieho súdu sa finančné orgány dostatočne nevysopiradali so všetkými dôkazmi, mali vziať do úvahy svedecké výpovede E. E., J. X. a S. G., pričom ich výpovede sú nezlučiteľné so závermi daňových orgánov.

5.4 V prípade pochybností, ktoré mal napríklad správca dane pri zmene predmetu fakturácie, mal postupovať správca v zmysle § 29 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb., tak aby tieto pochybnosti odstránil v súčinnosti s daňovým subjektom, ktorý práve navrhoval v rámci preukázania dôvodnosti nadmerného odpočtu, výsluch svedkov a to zamestnankyne žalobcu Z. X.. Ďalej ako dôkaz navrhol meranie obsahu medi v katódach pri každej dodávke. Správca dane napriek návrhom žalobcu na vykonanie dôkazov vyhodnotil reálnosť dodávok za nepreukázané. Správca dane ako aj žalovaný odňali žalobcovi možnosť preukázať skutkový stav prostredníctvom navrhovaných dôkazov. Záver krajského súdu, že finančné orgány odmietli žalobcom navrhnuté dôkazy z titulu, že sa dostali do rozporu s ostatnými zhromaždenými dôkazmi, je podľa názoru odvolacieho súdu správna.

5.5 K druhej skupine dodávok odvolací súd uvádza, že ak mal správca dane pochybnosti o predložených prepravných dokladoch, mal vykonať náležité dokazovanie, ktoré by sa premietlo do jeho záverečného rozhodnutia. Správca dane síce zaujal názor, že predmetné doklady žalobcu sú účelové, ale úvaha, že dospel k tomuto záveru, absentuje v rozhodnutiach. Odvolací súd má pochybnosti ako aj krajský súd, v tom, či žalobca bol vlastným pričinením zapojený do reťazca transakcií, ktoré vykazujú znaky podvodu.

5.6 Povinnosťou daňových orgánov v danom prípade nie je vyhľadávať za daňový subjekt - žalobcu, skutočností preukazujúce oprávnenosť uplatneného odpočtu dane, ale naopak je práve povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, správcovi dane, resp. žalovanému v odvolacom správnom konaní predložiť relevantné dôkazy, ktorými spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane zo svojej podnikateľskej činnosti v kontrolovanom zdaňovacom konaní uplatnil oprávnene. Z vyššie uvedeného je zrejmé, že žalobca sa snažil uniesť dôkazné bremeno a navrhoval dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, ale tieto mu zo strany žalovaného ako aj správcu dane neboli umožnené vykonať.

5.7 Odvolací súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane v danom prípade nepostupoval v súlade s daňovým poriadkom, vo veci si nezadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre

vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval nedostatočne v súčinnosti s daňovým subjektom - žalobcom. Najvyšší súd súhlasí s tvrdením žalobcu, že úlohou správcu dane je na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom, aby správca dane správne určil daňovú povinnosť. Zákonodarca v právnej norme § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. ustanovil daňovému subjektu povinnosť preukázať všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. Z právnej úpravy ustanovenej v § 29 ods. 8 zákona o správe daní teda vyplýva, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky skutočnosti uvedené v daňovom priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov ním vedených, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Z vyššie uvedeného vyplýva, že ak mali správca dane alebo žalovaný pochybnosti pri objasňovaní skutkového stavu a svoje rozhodnutie zakladal na domnienkach, mal umožniť žalobcovi vykonať ním navrhnuté dôkazy a následne objasniť skutkový stav odstránením akýchkoľvek pochybností a rozporov.

5.8 Ústavná úprava obsiahnutá v čl. 2 ods. 2 Ústavy SR, je súčasne aj ustanovením povinnosti vykladať ústavné a zákonné normy tak, aby sa tento ústavný príkaz rešpektoval v celom vymedzenom rozsahu. Uvedené ústavné pravidlo sa vzťahuje v celom rozsahu aj na ochranu základných práv a slobôd, ktorú poskytujú orgány verejnej moci v rozsahu svojich kompetencií vrátane základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy. Zákonosť konaní v súlade s ústavou predpokladá aj to, že orgán verejnej moci, pred ktorým sa konania uskutočňujú, koná zásadne nestranne, nezávisle a s využitím všetkých zákonom vytvorených prostriedkov na dosiahnutie účelu takýchto procesných postupov. Z judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že štátne orgány sú pri interpretácii a aplikácii právnych predpisov povinné vychádzať zo zmyslu a účelu príslušnej právnej úpravy a dbať o to, aby prijaté riešenie bolo akceptovateľné aj z hľadiska všeobecne ponímanej spravodlivosti (m. m. IV. ÚS 1/07, I. ÚS 57/07, IV. ÚS 182/07). Ústavný súd vo svojej judikatúre taktiež pripomína objektivitu takéhoto postupu orgánu verejnej moci (II. ÚS 9/00, II. ÚS 143/02), s poukazom na to, že objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ako aj ničím nepodložená možnosť úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú vymedzené zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu, prijať rozhodnutie, pričom objektívny postup orgánu verejnej moci sa musí prejavovať nielen vo využití všetkých dostupných zdrojov zisťovania skutkového základu na rozhodnutie, ale aj v tom, že takéto rozhodnutie obsahuje aj odôvodnenie, ktoré preukázateľne vychádza z týchto objektívnych postupov a ich využitia v súlade s procesnými predpismi.

6.

6.1 Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014 - 107 zo dňa 20.05.2015 potvrdil ako vecne a právne správne. Úlohou žalovaného bude v ďalšom konaní doplniť dokazovanie, ktoré povedie k dostatočne zistenému stavu veci a to s poukazom na závery obsiahnuté v tomto rozsudku ako aj v rozsudku krajského súdu. Žalovaný je viazaný právnym názorom odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

6.2 O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania. Napriek tomu, že žalobca bol v konaní úspešný, trov konania za odvolacie konanie si neuplatnil a teda súd právo na náhradu trov konania žalobcovi nepriznal, pretože ani z obsahu súdneho spisu nezistil, vznik trov odvolacieho konania na strane žalobcu.

6.3 Dňa 01.07.2016 nadobudol účinnosť nový procesný predpis - Správny súdny poriadok. Podľa § 492

ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Vzhľadom k tomu, že predmetné odvolacie konanie začalo pred dňom nadobudnutia účinnosti SSP, t.j. pred 01.07.2016, dokončilo sa podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

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