

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/81/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200632
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3015200632.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Marty Molnárovej v právnej veci žalobcu: MEDIN Plus, s.r.o. so sídlom Kostolná-Záriečie 149, IČO: 36 328 855, zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčikom, so sídlom Gelnická č. 33, Košice proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 20441414/2015 zo dňa 11S/62/2015-64 zo dňa 8.12.2015 v spojení s opravným uznesením č. k. 11S/62/2015-89 zo dňa 26.4.2016 v celom rozsahu a o odvolaní žalobcu v časti výroku o trovách konania takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/62/2015-64 zo dňa 8. decembra 2015 v spojení s opravným uznesením č. k. 11S/62/2015-89 zo dňa 26. apríla 2016 vo výroku vo veci samej potvrdzuje.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/62/2015-64 zo dňa 8. decembra 2015 v spojení s opravným uznesením č. k. 11S/62/2015-89 zo dňa 26. apríla 2016 vo výroku o náhrade trov konania mení tak, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov právneho zastúpenia v sume 483,95 Eur a náhradu iných trov konania v sume 70 Eur do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania spočívajúcich v náhrade trov právneho zastúpenia v sume 387,76 Eur do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom krajský súd v Trenčíne postupom podľa § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane, ktorým podľa § 68 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2012 vo výške 491 600,56 Eur nepriznaním nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 244 623,08 Eur a vyrubení vlastnej daňovej povinnosti na dani z pridanej hodnoty v

sume 246 977,48 Eur, keď ako správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si uplatnenú DPH v celkovej výške 245 537,04 Eur z faktúr dodávateľskej spoločnosti WELLFIN, s.r.o., a to:

- faktúra číslo 2012VF0065 - dátum dodania 03.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 250 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 122.500 Eur, DPH 20 % 24.500 Eur, spolu 147.000 Eur
- faktúra č. 2012VF0066 - dátum dodania 04.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 251,18 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 123.078,20 Eur, DPH 20 % 24.615,64 Eur, spolu 147.693,84 Eur
- faktúra č. 2012VF0067 - dátum dodania 07.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 259,56 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 127.184,40 Eur, DPH 20 % 25.436,88 Eur, spolu 152.621,28 Eur
- faktúra č. 2012VF0068 - dátum dodania 09.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 279,31 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 136.861,90 Eur, DPH 27.372,38 Eur, spolu 164.234,28 Eur
- faktúra č. 2012VF0070 - dátum dodania 14.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 280,88 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 137.631,20 Eur, DPH 27.526,24 Eur, spolu 165.157,44 Eur
- faktúra č. 2012VF0072 - dátum dodania 15.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 281,63 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 137.998,70 Eur, DPH 27.599,74 Eur, spolu 165.598,44 Eur
- faktúra č. 2012VF0073 - dátum dodania 16.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 281,35 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 137.861,50 Eur, DPH 27.572,30 Eur, spolu 165.433,80 Eur
- faktúra č. 2012VF0074 - dátum dodania 17.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 337,28 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 165.267,20 Eur, DPH 33.053,44 Eur, spolu 198.320,64 Eur
- faktúra č. 2012VF0075 - dátum dodania 22.05.2012, názov tovaru repka, množstvo 284,29 t, cena za t: 490 Eur, cena bez DPH 139.302,10 Eur, DPH 27.860,42 Eur, spolu 167.162,52 Eur

za súčasného uloženia povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty za dodanie iného tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH vychádzajúc zo zdaniteľnej hodnoty neuznaného deklarovaného trojstranného obchodu vo výške 1.230.190,68 Eur.

Správca dane súčasne neuznal odpočet dane z pridanej hodnoty vo výške 25,38 Eur za nákup PHL od spoločnosti SHELL Slovakia, s.r.o., ktorá bola evidovaná na faktúre:

- č. 000340464 s dátumom dodania 17.05.2012, základom dane 304,11 Eur, DPH 60,81 Eur a celkovou cenou 364,92 Eur a
- č. 000345449 s dátumom dodania 31.05.2012, základom dane 330,39 Eur, DPH 66,07 Eur a celkovou cenou 396,46 Eur.

V súvislosti s tým, že pri dodávkach repky podľa faktúr od spoločnosti WELLFIN s.r.o. neboli podľa daňových orgánov preukázané podmienky na odpočítanie DPH uplatnenej v súvislosti s deklarovaným trojstranným obchodom, správca dane na základe skutočností zistených v rámci daňovej kontroly a obsiahnutých v protokole o vykonaní daňovej kontroly uložil žalobcovi povinnosť zaplatiť DPH za dodanie iného tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH vychádzajúc zo zdaniteľnej hodnoty neuznaného deklarovaného trojstranného obchodu vo výške 1.230.190,68 Eur.

Žalobca v správnej žalobe v prvom rade namietal rozpor v zisteniach daňového úradu, ktorý na jednej strane tvrdí, že tovar, ktorý mal byť predmetom obchodu medzi spoločnosťami WELLFIN, s.r.o. a žalobcom, neexistoval, ale na strane druhej má za to, že maďarská prepravná spoločnosť už prepravovala iný tovar, o ktorom nebolo preukázané, či bol dodaný do Maďarskej republiky. Preto ak tovar na vstupe neexistoval, nemohol byť na výstupe dodaný do iného členského štátu. Tvrdenia správcu dane o preprave iného tovaru z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu označil za nepreukázané a nepreskúmateľné. Ďalej poukázal na to, že správca dane neunesol dôkazné bremeno, čo do neexistencie tovaru a preukázania účasti žalobcu na daňovom podvode. Namietal, že správca dane nepostupoval v súlade so zákonom, keď nezohľadnil všetky dôkazy a skutočnosti, ktoré vyšli počas konania najavo, pričom dôkazy ním neboli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach a jednotlivo a poukázal na porušenie princípu daňovej neutrality. Správcovi danie tiež vytýkal nedostatočne zistený skutkový stav, vrátane nesprávnej aplikácie práva s poukazom na nedostatočné vyhodnotenie výpovede svedka Ing. N., dôvody nevypočutia svedkyne F.-U. a nevypočutie svedka R., v dôsledku čoho správca dane porušil svoju povinnosť čo najúplnejšie zistiť skutkový stav veci. Podľa názoru žalobcu, správca

dane zatajil a účelovo interpretoval výsledky MVI vo vzťahu s maďarským prepravným spoločnosťami, neprávne vyložil § 45 zákona o DPH čo do povinnosti vyloženia tovaru v mieste dodania o to viac, keď tovar podľa správca dane neexistoval. Na svoju obranu žalovaný poznamenal, že nemal vedomosť o spätnom dodaní tovaru na Slovensko. Za závažné porušenie daňového poriadku zo strany správca dane považoval podmieňovanie odpočtu DPH skutočnosťami, ktoré nevyplývajú zo zákona.

II.

Krajský súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného z dôvodov podľa § 250j ods. 2 písm. c) OSP - zistenie skutkového stavu je nepostačujúce na posúdenie veci a podľa § 250j ods. 2 písm. d) OSP - rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov.

V odôvodnení rozsudku sa stotožnil s právnymi a skutkovými závermi daňových orgánov týkajúcimi sa trojstranného obchodu, ktorého predmetom mal byť podľa tvrdenia žalobcu rovnaký zdaniteľný tovar ako nadobudol od spoločnosti WELLFIN, s.r.o., Správca dane a žalovaný správne vyhodnotili, že v dôsledku nespĺnenia kumulatívnych podmienok trojstranného obchodu medzi spoločnosťami MEDIN Plus, s.r.o., PROTECO Praha, s.r.o. a KLANEX, Kft. nie je možné priznať žalobcovi oslobodenie od DPH podľa § 45 zák. č. 222/2004 Z. z. o DPH. Správne orgány poukázali na nepreukázaný pôvod deklarovaného tovaru, nepreukázanú prepravu tovaru maďarskou spoločnosťou Amminpex 2007, Kft. a nevyloženie plnenia na mieste konečnej spotreby v Maďarskej republike. Predmetné skutočnosti vylučovali, aby tovar fakturovaný žalobcom pre spoločnosť PROTECO Praha, s.r.o. bol skutočne dodaný do iného členského štátu, t. j. do Maďarskej republiky pre spoločnosť KLANEX, Kft. Z uvedeného správca dane a žalovaný zhodne vyvodili, že tovar obstaraný od spoločnosti WELLFIN, s.r.o. nemohol byť predmetom dodania pri trojstrannom obchode. Pripustili však možnosť, že maďarská prepravná spoločnosť Amminpex 2007, Kft. prepravovala iný tovar, o ktorom nebolo preukázané, že skončil v Maďarskej republike. Preto dodanie iného tovaru vyhodnotili za dodanie tovaru v tuzemsku, pri ktorom vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH ako dôsledok nespĺnenia podmienok na oslobodenie od DPH pri trojstrannom obchode zo strany žalobcu, ktorý nepreukázal intrakomunitárne dodanie do iného členského štátu.

Ako dôvodnú vyhodnotil zásadnú námietku žalobcu, že ak fakturovaný tovar neexistuje, nemôže byť dodaný do iného členského štátu, a neexistuje preto dôvod skúmať podmienky oslobodenia od DPH. Treba zohľadniť, že v zmysle § 2 a § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH daňová povinnosť vzniká ako dôsledok skutočného dodania tovaru. Bez preukázania tejto skutkovej podstaty nemá zmysel riešiť ostatné náležitosti daňovej povinnosti, ako je základ dane, sadzba dane, miesto dodania, povinnosť zaplatiť DPH a podobne. Preto ak neexistuje materiálny predpoklad zdanenia, neexistuje ani daňová povinnosť / resp. nárok na odpočet DPH/.

Skonštatoval, že správca dane a žalovaný dôvodne spochybnili uskutočnenie dodania tovaru na vstupe žalobcu a následne vyvodili záver o dodaní iného tovaru na výstupe, pri ktorom žalobca nepreukázal jeho intrakomunitárne dodanie ako dôvod na nepriznanie oslobodenia od DPH pri trojstrannom obchode. Nakoľko správne orgány prijali predbežný záver o možnom dodaní iného tovaru, bolo ich povinnosťou riadne a jednoznačne, bez akýchkoľvek pochybností preukázať svoju argumentáciu. Ani správca dane ani žalovaný však nezdôvodnili, ako zistili, že žalobca realizoval predaj nejakého iného tovaru a ani neuviedli, o aký iný tovar malo ísť. Ich tvrdenia o dodaní iného tovaru sú len v rovine pravdepodobnosti /pripúšťa sa/ a sú v rozpore s ich záverom, že maďarská prepravná spoločnosť, ktorá ako jediná podľa vykonaného dokazovania prichádzala do úvahy ako prepravca, prepravu nevykonala. Pri hodnotení vykonaných dôkazov si správne orgány tiež neuviedli, že spravidla ak existuje na výstupe daňová povinnosť, tejto zodpovedá na vstupe právo na odpočet DPH, ktoré však správne orgány úspešne popreli. Je nelogické, aby správne orgány zistili, že žalobca na vstupe nakupoval fiktívny tovar, ale na výstupe predával už iný tovar, o ktorom ale nebolo preukázané, o aký tovar ide. Krajskému súdu z rozhodnutia žalovaného nebolo zrejmé, na základe čoho a akú daňovú povinnosť vyrubili žalobcovi, keď tento vystavil faktúry pre spoločnosť PROTECO Praha, s.r.o. oslobodené od DPH, t. j. na faktúrach nie je uvedená žiadna DPH. Tiež nebolo preukázané, že by žalobca v rozhodnom období realizoval iné obchody, z ktorých by mu vznikla daňová povinnosť vo výške, ktorá vyplýva z napadnutých

rozhodnutí.

Krajský súd považoval tvrdenia žalovaného a správcu dane o dodaní iného tovaru za predčasné, ničím nepreukázané, ktoré nemajú dostatočnú oporu v skutkovom stave zistenom na základe vykonaných dôkazov. Pretože súd vznesenú žalobnú námietku považoval za dôvodnú, napadnuté rozhodnutia v časti uloženia vlastnej daňovej povinnosti vyhodnotil za nepreskúmateľné.

Procesne úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania, pozostávajúcich v súlade s uplatnením nároku, z odmeny za 3 úkony právnej služby (prevzatie a príprava právneho zastúpenia, podanie žaloby, zastupovanie pred súdom) vo výške 3 x 139,83 Eur, 3 x príslušného režijného paušálu po 3,89 Eur, spolu 444,66 Eur. Žalobcovi nepriznal nárok na uplatnenú 20 % DPH vo výške 192,07 Eur, nakoľko nepreukázal, že je platcom DPH.

III.

Proti rozsudku v celom rozsahu podal odvolanie žalovaný. V prvom rade skonštatoval, že krajský súd vyhodnotil ako súladný so zákonom postup daňových orgánov oboch stupňov, na základe ktorého bol vyslovený záver o správnosti neuznania práva žalobcu na odpočet DPH vo výške 20 357,00 Eur súvislosti s faktúrami od spoločnosti WELFIN s.r.o. Aj keď krajský súd uznal námietku žalobcu o nepreukázaní vedomosti o účasti žalobcu na podvode, zároveň vylovil, že táto výhrada nemá priamy vzťah k predmetu súdneho prieskumu, v konečnom dôsledku nič nemení na správnosti rozhodnutí o nepriznaní práva na odpočet DPH.

Nestotožnil sa iba s názorom krajského súdu o vo veci posúdenia oslobodenia od DPH. Ak žalobca tvrdí, že dodal tovar, vznikla mu ako platiteľovi dane podľa § 19 zákona o DPH príslušná daňová povinnosť. Žalobca sa evidentne zapojil do reťazca fiktívnych obchodov, za účelom obohatenia sa cestou odpočítanie dane. V prípade vnútroštátneho dodania tovaru by zneužitie systému na základe fiktívneho dodania tovaru nebolo možné, nakoľko ust. § 71 ods. 6 zákona o DPH v príslušnom znení (korešpondujúcom so smernicou Rady 2006/112/ES) ustanovilo povinnosť platiť daň vo výške uvedenej na faktúre alebo inom doklade o predaji nevynímajúc prípady fakturácie neodrážajúcej skutočnosť. V prípade zahrnutia zahraničných subjektov do reťazca obchodov (odôvodneného tvrdeným trojstranným obchodom podľa § 45 zákona o DPH) žalobca ako tvrdený prvý dodávateľ v trojstrannom obchode MEDIN s.r.o. (SK) - PROTECO PRAHA spol. s.r.o. (CZ) - KLANEX Kft. (HU) nadobudol tovar (repka olejná, geneticky neupravená, vypestovaná v Českej republike) od dodávateľa WELFIN s.r.o. (SK) s daňou, nárok na vrátenie ktorej si uplatnil.

Za zásadnú považoval otázku, či pri zistení fiktívnych dodávok tovaru, pri ktorých si žalobca uplatnil nárok na oslobodenie od dane (podľa § 43 alebo §45), vzniká vlastná daňová povinnosť. Poukázal na právnu úpravu a judikatúru SD EÚ týkajúcu rozhodovania o nárokoch v prípade zneužitia systému DPH a podvodných konaní. Skonštatoval, že žalobca získal daňovú výhodu tým, že si uplatnil oslobodenie od dane z dodanie tovarov, z ktorých daň nebola odvedená do štátneho rozpočtu v členskom štáte Európskej únie. Nakoľko žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok pre oslobodenie od dane, bola mu logicky určená daňová povinnosť v rozsahu zodpovedajúcom plneniu, na základe ktorého bolo oslobodenie od dane uplatnené. V opačnom prípade by mu síce vzhľadom na neuznanie odpočítanie nevznikla neoprávnená výhoda, ale fakticky by bol nepostihnuteľný za zapojenie sa do fiktívneho obchodu (v rámci ktorého na dokladoch neuvádzal daň), ktorého cieľom bolo získanie neoprávnenej výhody.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu vo veci samej spochybnil správnosť postupu daňových orgánov a vyhodnotenia výsledkov dokazovania na základe skutočností, uvádzaných v rámci dôkazného bremena žalobcu a správnosť právnych záverov v otázke, či u žalobcu došlo k úmyselnému konaniu podieľať sa na daňovom podvode alebo konaniu z nedbanlivosti. Dal odvolaciemu súdu do pozornosti, že krajský súd akceptoval jeho ťažiskovú námietku o tom, že je nelogické, aby daňové orgány konštatovali, že tovar, ktorý žalobca nakúpil od dodávateľa WELFIN s.r.o. reálne neexistoval a zároveň pripustili, že spoločnosť AMMINPEX 2007 Kft. prepravovala iný tovar, z ktorého vyrubili daň na základe dodania v

tuzemsku. Správne orgány teda vytvorili kategóriu fiktívneho tovaru (tovar účtovaný na vstupe na základe ktorého nevznikol nárok na odpočítanie DPH) a iného pravdepodobne existujúceho tovaru (v súvislosti s ktorým bola určená daň na výstupe), bez ohľadu na skutočnosť, či žalobca realizoval v príslušnom období aj iné obchody z ktorých by mu vznikla daňová povinnosť určená napadnutým rozhodnutím.

IV.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len SSP) upravujúci v zmysle § 1 a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve, b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 SSP odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami najvyšší súd v danej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods.2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného vo veci samej nie je možné vyhovieť, naopak, odvolanie žalobcu proti výroku o trovách konania považoval za dôvodné. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods.1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Podstatou správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní; ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím či postupom orgánu verejnej správy poškodená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá zák. č. 222/2004 Z. z. o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

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. Podľa ods. 2 veta prvá, 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.

Podľa § 45 zák. č. 222/2004 zákona o DPH, Oslobodenie od dane pri trojstrannom obchode

(1) Trojstranným obchodom sa rozumie obchod, ak

- a) sa na obchode zúčastňujú tri osoby a predmetom obchodu je dodanie toho istého tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený priamo od prvého dodávateľa k druhému odberateľovi z jedného členského štátu,
- b) osoby zúčastnené na obchode sú identifikované pre daň v troch rôznych členských štátoch,
- c) prvý odberateľ nemá v členskom štáte druhého odberateľa sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň, bydlisko alebo sa obvykle v členskom štáte druhého odberateľa nezdržiava a voči prvému dodávateľovi a druhému odberateľovi použije rovnaké identifikačné číslo pre daň,
- d) tovar odoslal alebo prepravil prvý dodávateľ alebo prvý odberateľ, alebo iná osoba na ich účet z členského štátu iného ako je členský štát identifikácie prvého odberateľa do členského štátu druhého odberateľa,
- e) druhý odberateľ použije identifikačné číslo pre daň pridelené členským štátom, v ktorom sa odoslanie

alebo preprava tovaru skončí, a
f) druhý odberateľ je osobou povinnou platiť daň.

Podľa § 3 zák. č. 563/2009 Z. z. Daňového poriadku

(1) Pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

(2) Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

(5) Správca dane je povinný vykonať úkony pri správe daní aj z vlastného podnetu, ak sú splnené zákonné podmienky pre vznik alebo existenciu daňovej pohľadávky, a to aj vtedy, ak daňový subjekt nespĺnil riadne alebo vôbec svoje povinnosti.

(6) 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

V.

Predmetom súdneho prieskumu v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane o nepriznaní nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie máj 2012 v sume 244.623,08 Eur a určujúceho vlastnú daňovú povinnosť v sume 246.977,48 Eur. Rozhodnutie bolo napadnuté ako vydané na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu, nezrozumiteľné a nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov v rozsahu neuznania nároku na vrátenie dane zodpovedajúcej nákupu tovaru - repky, od dodávateľa WELLFIN s.r.o. Bratislava na základe faktúr

- faktúra číslo 2012VF0065, cena bez DPH 122.500 Eur, DPH 20 % 24.500 Eur, spolu 147.000 Eur
- faktúra č. 2012VF0066, cena bez DPH 123.078,20 Eur, DPH 20 % 24.615,64 Eur, spolu 147.693,84 Eur
- faktúra č. 2012VF0067, cena bez DPH 127.184,40 Eur, DPH 20 % 25.436,88 Eur, spolu 152.621,28 Eur
- faktúra č. 2012VF0068, cena bez DPH 136.861,90 Eur, DPH 27.372,38 Eur, spolu 164.234,28 Eur
- faktúra č. 2012VF0070, cena bez DPH 137.631,20 Eur, DPH 27.526,24 Eur, spolu 165.157,44 Eur
- faktúra č. 2012VF0072, cena bez DPH 137.998,70 Eur, DPH 27.599,74 Eur, spolu 165.598,44 Eur
- faktúra č. 2012VF0073, cena bez DPH 137.861,50 Eur, DPH 27.572,30 Eur, spolu 165.433,80 Eur
- faktúra č. 2012VF0074, cena bez DPH 165.267,20 Eur, DPH 33.053,44 Eur, spolu 198.320,64 Eur
- faktúra č. 2012VF0075, cena bez DPH 139.302,10 Eur, DPH 27.860,42 Eur, spolu 167.162,52 Eur

Nárok na odpočítanie dane bol uplatnený vzhľadom na skutočnosť, že predmetná repka bola dodaná žalobcom ako prvým dodávateľom v rámci trojstranného obchodu v zmysle § 45 ods. 1 písm. a) zákona o DPH spoločnosti PROTECO PRAHA s.r.o ako prvému odberateľovi a následne spoločnosti KLANEX Kft. ako druhému odberateľovi, preprava bola zabezpečená spoločnosťou AMMINPEX 2007 Kft. Zároveň bolo napadnuté uloženie povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty za dodanie iného tovaru v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH vychádzajúc zo zdaniteľnej hodnoty neuznaného deklarovaneho trojstranného obchodu vo výške 1.230.190,68 Eur.

V konaní bola v prvom rade spochybnená skutočnosť či došlo u žalobcu k vzniku daňovej povinnosti ako podmienky pre vznik nároku na odpočítanie (§ 49 zákona o DPH), čiže zo strany žalobcu došlo

reálne k nákupu fakturovaných objemov repky, čím mu vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH. Toto bolo spochybnené skutočnosťou, že ani dodávateľ žalobcu WELLFIN s.r.o. ani jeho dodávateľ RATMAX s.r.o. nedisponujú kapacitami na realizáciu takýchto obchodov, sú pochybnosti o pôvode, špecifikácii a uskladnení tovaru, napriek tomu, že predložené doklady (faktúry, doklady o úhrade, odvedenie dane) boli v súlade so zákonom.

Vzhľadom na dôvod uplatnenia nároku na odpočítanie dane správca dane skúmal, realnosť trojstranného obchodu, kde vystupoval žalobca ako prvý dodávateľ (SK) dodávajúci s uplatneným oslobodením od dane prvému odberateľovi PROTECO PRAHA s.r.o (CZ), ktorý ho s uplatneným oslobodením od dane predal druhému odberateľovi KLANEX Kft. (HU), ktorý v súvislosti s nadobudnutím tovaru mal priznať a zaplatiť daň. V prejednávanej veci bola spochybnená preukaznosť listinných a iných dôkazov, ktorým sa snažil žalobca preukázať realnosť uskutočnenia obchodov, ktoré boli formálne zdokladované, avšak reálne výsledky zisťovaní nepotvrdili ani evidentne nelogické nadobudnutie repky vypestovanej v Českej republike žalobcom od slovenského subjektu WELLFIN s.r.o., ani jej dodanie prostredníctvom prepravnej spoločnosti AMMINPEX 2007 Kft. cez českú spoločnosť PROTECO Praha spol. s.r.o. konečnému odberateľovi v tretej krajine - Maďarsko ako aj priznanie a odvedenie dane. V konaní bolo preukázané, že podľa daňového priznania a účtovných dokladov spoločnosti KLANEX Kft. bola repka ďalej dodaná späť na Slovensko, konečnými nadobúdateľmi boli slovenské spoločnosti RATMAX s.r.o. a DRACKSTORE s.r.o. pričom tvrdený prepravca AMMINPEX 2007 Kft. nevykonával ani nemal prostriedky na vykonanie príslušného objemu prepravy tovaru. Na základe takto zistených skutočností bol vyslovený záver, že dodávky deklarované ako dodávky vykonané na základe trojstranného obchodu pre odberateľa KLANEX Kft. boli dodávkami fiktívnymi.

Vzhľadom na skutočnosť, že podľa daňového priznania spoločnosti KLANEX Kft. bol tovar, ktorý jej mal byť dodaný od žalobcu, ďalej dodaný na Slovensko, neprichádzalo do úvahy ani oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru podľa § 43 zákona o DPH.

Správnosť tohoto postupu potvrdil krajský súd, ktorý vo svojom rozhodnutí presvedčivo, logicky a v dostatočnom rozsahu vysvetlil, čo ho viedlo k prijatému záveru o nepreukázaní dôvodov na zrušenie napadnutého rozhodnutia z dôvodov týkajúcich sa splnenia podmienok na priznanie nároku na vrátenie dane z titulu použitia plnenia prijatého od spoločnosti WELLFIN s.r.o. na svoju podnikateľskú činnosť, t. j. dodanie tovaru spoločnosti KLANEX Kft. na základe trojstranného obchodu so zapojením českého subjektu PROTECO PRAHA s.r.o.

Pokiaľ sa týka určenia vlastnej daňovej povinnosti vychádzajúcej zo zdaniteľnej hodnoty neuznaného deklarovaného trojstranného obchodu vo výške 1.230.190,68 Eur, v prvom rade treba zdôrazniť, že v priebehu daňovej kontroly nebolo vierohodným a relevantným spôsobom preukázané, že tovar bol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu v rámci trojstranného obchodu. V prvostupňovom rozhodnutí správca dane uviedol (str. 6 rozhodnutia č. 20045261/2015 zo dňa 27.3.2005), že keďže existencia dodania tovaru v tuzemsku v celom reťazci preverovania nebola vierohodne preukázaná, nemohol byť ten istý tovar predmetom dodania pri trojstrannom obchode. Správca dane pripustil možnosť, že spoločnosť AMMINPEX 2007 Kft. prepravovala od spoločnosti MEDIN Plus s.r.o. iný tovar, o ktorom sa však nepreukázalo či skončil v Maďarskej republike a či spĺňa podmienky oslobodenia v zmysle § 45 zákona o DPH. Preto považoval takéto dodanie za preukázané dodanie tovaru v tuzemsku a určil povinnosť zaplatiť v súvislosti s ním daň.

Záver o možnosti vyrubenia vlastnej daňovej povinnosti na základe dodania „inétovaru“, odlišného od tovaru, ktorého existencia nebola dostatočne preukázaná a uznaná na účely trojstranného obchodu, spochybnil v odvolaní voči rozhodnutiu správcu dane žalobca, nakoľko túto konštrukciu považoval za nelogickú. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí zotrval na stanovisku, že pokiaľ v súvislosti so žalobcom deklarovaným tovarom (ako predmetom trojstranného obchodu) nebolo preukázané tvrdené dodanie tohto tovaru odberateľovi v Maďarsku, z predloženej zmluvy so spoločnosťou PROTECO vyplýva, že preprava začala v Slovenskej republike, miestom dodania tovaru je v zmysle §13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH je Slovenská republika, preto bolo dodanie tovaru zdanené podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH.

Žalovaný vo vyjadrení k žalobe (str. 3) k námietkam „o inom tovare“ uviedol, že s týmito sa vysporiadal v napadnutom rozhodnutí na str. 17. Z kontextu vyplynulo, že pojem „iný tovar“ bol použitý v nadväznosti na skutočnosť, že v daňovom konaní sa nepotvrdil pôvod ani preprava tovaru, deklarovaného ako predmet trojstranného obchodu.

Krajský súd v zrušujúcom rozsudku zo dňa 8.12.2015 (str. 13) v ďalšom konaní uložil správcovi dane povinnosť opätovne preveriť a vyhodnotiť podklady a tvrdenia žalobcu o trojstrannom obchode, predmetom ktorého mal byť tovar nadobudnutý od spoločnosti WELLFIN, s.r.o., vo vzťahu ku ktorému, už pred tým zaujal stanovisko o jeho neexistencii. V prípade preukázania materiálneho plnenia, ako predpokladu zdaniteľného obchodu, bude potrebné opätovne skúmať splnenie podmienok pre oslobodenie od DPH pri trojstrannom obchode. Pri dokazovaní si musí byť správca dane vedomý, že jeho úloha sa obmedzuje len na preverenie tvrdenia žalobcu /daňového subjektu/ o predaji tovaru, ktorý mal nadobudnúť od spoločnosti WELLFIN, s.r.o. Akýkoľvek odklon od zmieneného bude už tvrdením správcu dane, ktoré bude povinný jednoznačne a bez akýchkoľvek pochybností riadne preukázať. Prípadný záver o predaji iného a akého tovaru zaťažuje správcu dane, ktorý bude povinný svoje zistenia opierať výlučne len o vykonané dôkazy s tým, že sa nebude môcť v tomto smere uspokojiť len s konštatovaním o pravdepodobnosti.

K tomuto odvolací súd zhrňa, že na potreby rozhodovania o možnosti uloženia vlastnej daňovej povinnosti v prejednávanej veci treba zohľadniť právne vyhodnotenie otázok:

- vzniku daňovej povinnosti u žalobcu v súvislosti s tvrdeným nadobudnutím tovaru od spoločnosti WELLFIN spol. s.r.o. v zmysle § 21 zákona o DPH

- skutočnosť, či na základe trojstranného obchodu (ktorý bol vyhodnotený ako nepreukázaný) došlo zo strany žalobcu k jeho použitiu na dodávku tovaru nadobudnutého od spoločnosti WELLFIN spol. s.r.o. pre tzv. druhého, t. j. konečného odberateľa, spoločnosť KLANEX Kft., ktorá Maďarsku v súvislosti s týmto dodaním priznala a zaplatila daň.

V tejto súvislosti Najvyšší súd uvádza, že aj keď žalovaný podal odvolanie proti rozsudku krajského súdu hlavne z dôvodov nesprávneho právneho posúdenia (poukaz na zákonnosť postupu daňových orgánov), žalobca popri žiadosti o potvrdenie napadnutého rozsudku vo veci samej vo svojom vyjadrení k odvolaniu zdôrazňoval spôsob a výsledky vykonaného dokazovania v daňovom konaní, neunesenie dôkazného bremena správcu dane v súvislosti s účasťou žalobcu na podvodnom konaní, spĺňajúcim kritéria pre označenie za daňový podvod.

Krajský súd vyslovil dostatočne odôvodnený a vecne správny záver o nepreukázaní realizácie trojstranného obchodu, ako predpokladu pre vznik nároku na vrátenie dane (použitie plnenia od spoločnosti WELLFIN spol. s.r.o. na dodávku tovarov ako platiteľ dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH), nakoľko podľa daňových dokladov vedených spoločnosťou KLANEX Kft. deklarovaný tovar nebol daňovo priznaný v Maďarsku a daň príslušná daň nebola v Maďarsku zaplatená. Vzhľadom na nepreukázanie dodania tovaru žalobcom, je v tomto štádiu irelevantné, či v súvislosti s celou sústavou obchodných transakcií žalobca bol alebo vedel či mal vedieť, že je účastníkom konania s účelom neoprávneného získania majetkovej výhody.

VI.

Nakoľko v konaní nebolo preukázané, že na základe trojstranného obchodu bol dostatočne určitý a určený tovar preukázateľne nadobudnutý od spoločnosti WELLFIN s.r.o. dodaný druhému (konečnému) odberateľovi v Maďarsku ktorý by v súvislosti s ním priznal a zaplatil daň, je potrebné vyhodnotiť, či skutočnosť preukazovania dodávok tovaru (na základe žalobcom predložených účtovných dokladov) spoločnosti PROTECO Praha spol. s.r.o. predstavuje dodanie tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH, ako základ pre určenie dane v súvislosti s týmto dodaním.

Ako bolo žalovaným zmienené, neprichádza do úvahy aplikácia ust. § 71 ods. 6 zákona o DPH v znení

účinnom do 31.12.2012, ani ustanovenie čl. 203 smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o DPH, príslušné ustanovenia smernice o DPH jednoznačne stanovujúce povinnosť nakoľko faktúra medzi spoločnosťou žalobcu a spoločnosťou PROTECO Praha bola vystavená s oslobodením od dane.

Daňové orgány vychádzali z predpokladu, že vzhľadom na skutočnosť predloženia týchto účtovných dokladov (dodanie spoločnosti PROTECO Praha spol. s r.o.) umožňuje predpokladať existenciu „inétovaru“, nakoľko existencia tovaru, tak ako bol identifikovaný na účely trojstranného obchodu sa nepotvrdila, predmetom trojstranného obchodu bol fiktívny tovar. Samotná existencia dokladov (bez uvedenia dane) bez ďalšieho nepostačuje na určenie daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH, na základe možného dodania iného tovaru s miestom dodania na Slovensku, tak ako to predpokladali daňové orgány.

V súvislosti s možnosťou určenia dane pri dodaní tovaru niektorému z tvrdených účastníkov reťazca v rámci trojstranného obchodu bez splnenia podmienok § 45 zákona o DPH, alebo inému odberateľovi (ktorému tovar dodal tvrdený konečný odberateľ KLANEX Kft.) je v prvom rade potrebné preukázať, že reálne existujúci tovar bol niektorému z účastníkov dodaný. Následne by bolo možné riešiť prípadný vznik daňovej povinnosti zároveň s vyhodnocovaním možnosti prípadného podvodného konania niektorého z účastníkov za účelom získania daňovej výhody. Preukazovanie takéhoto dodania však nie je súčasťou daňového bremena žalobcu, ako správne uviedol krajský súd v záverečnej časti odôvodnenia. Nemožno prehliadnuť argumentáciu žalobcu, že daňové orgány prijali záver o dodaní „inétovaru“, na základe ktorého určili daňovú povinnosť bez ohľadu na to, aby vôbec skúmali, či žalobca v rozhodujúcom období realizoval iné obchody, z ktorých by mu vznikla daňová povinnosť vo výške uvádzanej v potvrdenom rozhodnutí správcu dane.

VII.

Keďže podľa názoru najvyššieho súdu krajský súd o otázkach, ktoré boli dôvodom podaného odvolania vo veci samej, nerozhodol svojvoľne a nezákonne a keďže najvyšší súd nezistil dôvod na zmenenie alebo zrušenie napadnutého rozsudku, považujúc jeho odôvodnenie za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiaden rozpor so zákonom, rozsudok krajského súdu vo veci samej postupom podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

VIII.

Žalobca podal odvolanie proti výroku rozsudku o trovách prvostupňového konania, nezahŕňajúcich náhradu DPH v zmysle § 18 ods. 3 vyhl. č. 655/2004 Z. z. s odôvodnením, že advokát nepreukázal, že je platiteľom DPH. Žalobca poukázal na obsah vyúčtovania náhrady trov konania, kde táto skutočnosť bola uvedená spolu s IČ DPH SK1020653249 a zdôraznil, že žiadny právny predpis nestanovuje spôsob osvedčenia, že subjekt je platiteľom DPH. Zároveň Finančné riaditeľstvo SR v zmysle § 62 ods. 5 Daňového poriadku zverejňuje aktualizovaný zoznam daňových subjektov registrovaných pre DPH a spotrebné dane.

Za tejto situácie ani najvyšší súd nepovažoval nepriznanie uplatneného nároku na DPH v súvislosti s trovami právneho zastúpenia a inými náhradami trov konania za dôvodné, preto zmenil výrok o trovách konania tak, že priznanú náhradu trov právneho zastúpenia pred prvostupňovým súdom zvýšil o sumu 89,29 Eur zodpovedajúcu DPH na 533,95 Eur.

IX.

O trovách odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd v zmysle ust. § 250k OSP v spojení s ust. § 246c ods. 1 OSP a § 142 ods. 1 OSP tak, že procesne úspešnému žalobcovi priznal nárok na náhradu trov odvolacieho konania v zmysle vyhl. č. 655/2004 pozostávajúcich z trov právneho zastúpenia za úkony právnej služby vyjadrenie k odvolaniu žalobcu v sume 143,00 Eur, odvolanie proti výroku o trovách konania 71,50 Eur, zastupovanie pri vyhlasovaní rozhodnutia 81,67 Eur, príslušná paušálna náhrada 2 x 8,58 Eur a 1x 9,80 Eur t. j. v sume 323,13 Eur. K takto vyčíslenej náhrade trov právneho zastúpenia bola podľa § 18 ods. 3 vyhl. č. 655/2004 Z. z. priznaná DPH 20 % t. j. 64,63 Eur.

Celú náhradu trov odvolacieho konania v sume 387,76 Eur spolu s náhradou trov prvostupňového

konania v sume 533,95 Eur je žalovaný povinný zaplatiť na účet právneho zástupcu JUDr. Eugena Kostovčika do 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.