

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/59/2015
Identifikačné číslo spisu:	3014200771
Dátum vydania rozhodnutia:	08.06.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:3014200771.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: BIZ MIND SK, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Dukelská 1219/13, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 342 220, zastúpený JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100306/1/322533/2014/5051, č. 1100306/1/322553/2014/5051, obe rozhodnutia zo dňa 14. júla 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/27/2014-49 zo dňa 24. marca 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/27/2014-49 zo dňa 24. marca 2015 m e n í tak, že z r u š u j e rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/322533/2014/5051, č. 1100306/1/322553/2014/5051, obe rozhodnutia zo dňa 14. júla 2014 a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 1 501,94 € na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Eugena Kostovčíka, advokáta, Košice, do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“, prípadne „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného.

1. Napadnutým rozhodnutím č. 1100306/1/322533/2014/5051 zo dňa 14.07.2014 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ aj „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, č. 9311401/5/1216076/2014/Štef zo dňa 31.03.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z

pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2012 vo výške 11.264,- €.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 1100306/1/322553/2014/5051 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, č. 9311401/5/1216523 /2014/Štef zo dňa 31.03.2014, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2012 vo výške 23.495,01 €, keď správca dane s poukazom na ust. § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. neuznal žalobcovi právo odpočítať si jednak 20 % DPH vo výške 19,63 € z dodávateľskej faktúry č. 2170948336 zo dňa 22.10.2013 za nákup telekomunikačných služieb od spoločnosti Orange Slovensko, a.s., na ktorej je ako príjemca služieb uvedená spoločnosť AKMIS SK spol. s r.o., Rakoluby 233, Kočovce (t.j. príjemcom služieb nie je žalobca), a jednak 20 % DPH vo výške 34.739,38 € (11.264,- € + 23.475,38 €) z dodávateľských faktúr od dodávateľa FAMAX plus s.r.o. so sídlom Klincová 37/B, Bratislava, IČO: 46 375 830 za nákup mrazených kuracích prs Brasil, a to konkrétne:

a) faktúra číslo 242012 zo dňa 17.08.2012, množstvo tovaru 20.480 kg v celkovej hodnote 67.584,- €, základ dane 56.320,- €, 20 % DPH 11.264,- €,

b) faktúra číslo 352012 zo dňa 09.10.2012, množstvo tovaru 20.160 kg v celkovej hodnote 67.737,60 €, základ dane 56.448,- €, 20 % DPH 11.289,60 €,

c) faktúra číslo 382012 zo dňa 25.10.2012, množstvo tovaru 21.996 kg v celkovej hodnote 73.114,70 €, základ dane 60.928,92 €, 20 % DPH 12.185,78 €.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup finančných orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Krajský súd v Trenčíne v odvolaní napadnutom rozsdku uviedol, že:

1) Obchodovania s tovarom „mrazené kuracie prsia Brasil“ sa zúčastnili viaceré spoločnosti, ktoré vytvorili v rámci Európskej únie reťazec v zložení Plusfood Hungary Kft (Maďarsko) - MADE GROUP, a.s., (Česko) - FAMAX plus s.r.o., (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t.j. Slovensko) - NOE Handels GmbH (Rakúsko), resp. WF Interfoods Handels m.b.H. (Rakúsko). Na území Slovenska vystupovali v rámci vyššie uvedeného obchodného reťazca dve spoločnosti (žalobca a FAMAX plus s.r.o.), pričom intrakomunitárne nadobudnutie tovaru na Slovensku malo nastať v spoločnosti FAMAX plus s.r.o., ktorá bola povinná priznať a odviesť DPH z nadobudnutia tovaru na Slovensku a následne, po dodaní tohto tovaru žalobcovi si mohla súčasne túto DPH aj odpočítať, avšak z ceny tovaru fakturovaného žalobcovi bola povinná odviesť DPH do štátneho rozpočtu, čo však neučinila a DPH v tejto spoločnosti je nevymožiteľná, spoločnosť je riziková, jej konateľom v období uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol bezdomovec a za stavu, kedy DPH do štátneho rozpočtu neodviedla táto spoločnosť (FAMAX plus s.r.o.) a zároveň si DPH na vstupe uplatnil žalobca, ktorý mal dodať predmetný tovar do Rakúska, v dôsledku čoho bol žalobca oslobodený od platenia DPH na výstupe v zmysle ust. § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., došlo k zneužitiu zásady neutrality DPH a vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k daňovému úniku. Len pre úplnosť a prehľadnosť Krajský súd v Trenčíne uviedol, že konečným odberateľom v Rakúsku boli dve spoločnosti, a to spoločnosť NOE Handels GmbH (v prípade sporných faktúr č. 242012, č. 382012) a spoločnosť WF Interfoods Handels m.b.H. (v prípade spornej faktúry č. 352012).

2) Žalobca odmietol pred správcom dane uviesť, akým spôsobom sa nakontaktoval na spoločnosť FAMAX plus s.r.o., pričom pri samotnom obchode (zdaniteľnom plnení) nekomunikoval žalobca s konateľom spoločnosti FAMAX plus s.r.o., W. O. (ktorý je bezdomovcom), ale s W. Q., ktorého funkcia konateľa v spoločnosti FAMAX plus s.r.o. skončila dňa 12.07.2012 (t.j. pred realizáciou sporných zdaniteľných plnení), ktorý aj po skončení svojej funkcie konateľa v spoločnosti FAMAX plus s.r.o. disponoval s účtom tejto spoločnosti.

3) Zdaniteľné plnenie sa v časti obchodného reťazca MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX plus s.r.o. (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t.j. Slovensko) - NOE Handels GmbH (Rakúsko), resp. WF Interfoods Handels m.b.H. (Rakúsko) realizovalo bez akejkoľvek prekládky tovaru a celú prepravu zabezpečovala spoločnosť J & M TRANSPED, s.r.o. Olomouc, ktorá celú túto prepravu (z Hněvotína cez Nové Mesto nad Váhom do Viedne) fakturovala spoločnosti MADE GROUP, a.s., pričom za českú

spoločnosť MADE GROUP, a.s. jednal F. I., ktorý organizačne zabezpečoval celú prepravu tovaru z Čiech, cez Slovensko až do Rakúska.

4) Vo vzťahu k spornej faktúre č. 242012 zo dňa 17.08.2012 sa v rámci obchodného reťazca v zložení Plusfood Hungary Kft (Maďarsko) - MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX plus s.r.o. (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t.j. Slovensko) - NOE Handels GmbH (Rakúsko) napriek narastajúcemu počtu článkov znížila cena tovaru, keď prvý dodávateľ fakturoval viac (spoločnosť Plusfood Hungary Kft vystavila spoločnosti MADE GROUP, a.s. faktúru č. 1049156425 zo dňa 09.08.2012 na sumu 61.030,40 € bez DPH) ako žalobca konečnému odberateľovi (žalobca vystavil spoločnosti NOE Handels GmbH faktúru č. 572012 zo dňa 17.08.2012 na sumu 60.416,- € bez DPH).

5) V rámci obchodného reťazca sa vyskytli nezrovnalosti daňových dokladov keď:

- na všetkých sporných faktúrach (č. 242012, 352012, 382012) je nesprávne uvedené identifikačné číslo pre daň dodávateľa žalobcu (spoločnosti FAMAX plus s.r.o.). Spoločnosti FAMAX plus s.r.o. bolo pridelené identifikačné číslo pre daň 2023357380, na sporných faktúrach je však uvedené identifikačné číslo pre daň 2023056233. Je potrebné zdôrazniť, že faktúru vystavuje dodávateľ, t.j. subjekt, ktorý musí poznať svoje správne identifikačné číslo pre daň. Preto niet racionálneho dôvodu, ktorý by vysvetlil opakujúce pochybenie dodávateľa pri údají svojho identifikačného čísla pre daň na vystavených faktúrach, keď len ťažko je možné uveriť, že ide o chybu v písaní. Navyše, ak faktúra obsahuje nesprávne identifikačné číslo pre daň, nemá náležitosti podľa § 72 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. (účinného do 31.12.2012),

- žalobca mal nadobudnúť dňa 17.08.2012 (sporná faktúra č. 242012) tovar „kuracie prsia Brasil v množstve 20.480 kg“, avšak tento tovar mal následne toho istého dňa 17.08.2012 žalobca dodať do Rakúska spoločnosti NOE Handels GmbH (faktúra č. 572012) pod iným označením tovaru, ako „kuracie prsia Perdix“,

- žalobca mal nadobudnúť dňa 09.10.2012 (sporná faktúra č. 352012) tovar „kuracie prsia Brasil v množstve 20.160 kg“, avšak tento tovar mal následne toho istého dňa 09.10.2012 žalobca dodať do Rakúska spoločnosti WF Interfoods Handels m.b.H. (faktúra č. 762012) pod iným označením tovaru, ako „kuracie prsia Perdix“,

- žalobca mal nadobudnúť dňa 25.10.2012 (sporná faktúra č. 382012) tovar „kuracie prsia Brasil v množstve 21.996 kg“, avšak tento tovar mal následne toho istého dňa 25.10.2012 žalobca dodať do Rakúska spoločnosti NOE Handels GmbH (faktúra č. 772012) pod iným označením tovaru, ako „kuracie prsia“ a dokonca v inom množstve - „21.972 kg“.

Pre úplnosť Krajský súd v Trenčíne dodal, že pokiaľ správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočet DPH vo výške 19,63 € z dodávateľskej faktúry č. 2170948336 zo dňa 22.10.2013 za nákup telekomunikačných služieb od spoločnosti Orange Slovensko, a.s., na ktorej je ako príjemca služieb uvedená spoločnosť AKMIS SK spol. s r.o., Rakolíuby 233, Kočovce (t.j. príjemcom služieb nie je žalobca), učinil tak bez akýchkoľvek pochybností v súlade so zákonom. Navyše ani žalobca vo svojej žalobe neuznanie tejto faktúry nijakým spôsobom nespochybňuje. Z protokolu je zjavné, že uvedená faktúra - ako sa sám splnomocnený zástupca žalobcu F. W. vyjadril pred správcou dane - bola zaúčtovaná v účtovníctve žalobcu omylom, čo znamená, že rozhodnutie žalovaného v tejto časti (v časti faktúry č. 2170948336 zo dňa 22.10.2013 za nákup telekomunikačných služieb od spoločnosti Orange Slovensko, a.s., na ktorej je ako príjemca služieb uvedená spoločnosť AKMIS SK spol. s r.o.) ani nie je predmetom súdneho prieskumu.

Krajský súd v Trenčíne bol jednoznačne toho názoru, že vyššie uvedené skutočnosti vo vzájomnej súvislosti v úplnej zhode preukazujú, že spoločnosti FAMAX plus s.r.o. a žalobca sa do obchodného reťazca na Slovensku zapojili práve v úmysle získať nenáležitú daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že žalobca si uplatní odpočítanie DPH zo štátneho rozpočtu, pričom sám nebude musieť odvieť do štátneho rozpočtu DPH na výstupe, keďže tovar formálne dodá do Rakúska (§ 43 zákona č. 222/2004 Z. z.). Za stavu, kedy je DPH nevymožiteľná u žalobcovho dodávateľa (spoločnosti FAMAX plus s.r.o.), tak došlo k narušeniu zásady neutrality DPH a vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k daňovému úniku. V úplnej zhode s týmto záverom je i tá skutočnosť, že pri dodaní tovaru z Čiech do Rakúska bolo možné dosiahnuť predmetný daňový únik na Slovensku len tak, že sa do obchodného reťazca zapoja minimálne dva slovenské subjekty, z ktorých subjekt na prvom stupni (FAMAX plus s.r.o.) neodvedie

do štátneho rozpočtu DPH a vystaví druhému subjektu (žalobcovi) faktúru, z ktorej si druhý subjekt (žalobca) uplatní odpočet DPH, práve tak, ako je tomu i v súdnej veci. To, že žalobca a spoločnosť FAMAX plus s.r.o. boli len fiktívne zapojené do obchodného reťazca, jednoznačne potvrdzuje i to, že zdaniteľné plnenie sa z Čiech do Rakúska realizovalo bez akejkoľvek prekládky tovaru, pričom celú prepravu organizačne zabezpečoval splnomocnenec spoločnosti MADE GROUP, a.s. F. (prostredníctvom prepravcu J & M TRANSPED, s.r.o., ktorému celú prepravu z Čiech cez Slovensko do Rakúska uhradila spoločnosť MADE GROUP, a.s.), a niet preto jediného racionálneho dôvodu, aby dodanie tovaru sa z Čiech do Rakúska nemohlo zrealizovať i bez prítomnosti dvoch slovenských spoločností (žalobcu a FAMAX plus s.r.o.), keď celé zdaniteľné plnenie v časti reťazca z Čiech do Rakúska bolo riadené spoločnosťou MADE GROUP, a.s. cez jej splnomocnenca F.. Fiktívnemu zapojeniu žalobcu a spoločnosti FAMAX plus s.r.o. nasvedčujú, hoc i menej závažné skutočnosti, ale predsa len dokresľujúce celkový obraz predmetného zdaniteľného plnenia, a to v prípade spornej faktúry č. 242012, nižšia cena tovaru na začiatku obchodného reťazca ako na jeho konci, nesprávne identifikačné číslo pre daň dodávateľa žalobcu na všetkých sporných faktúrach, zmena označenia tovaru v rámci obchodného reťazca (kuracie prsia solené, Perdix, Brasil), zmena množstva tovaru v rámci obchodného reťazca, ako i zatajovanie zo strany žalobcu, akým spôsobom sa nakontaktoval na svojho dodávateľa spoločnosť FAMAX plus s.r.o.

Ďalšou skutočnosťou potvrdzujúcou záver, že spoločnosť FAMAX plus s.r.o. nemohla dodať žalobcovi tovar uvedený na sporných faktúrach, bol podľa krajského súdu samotný fakt, že spoločnosť FAMAX plus s.r.o. je rizikovým subjektom, za ktorý v čase zdaniteľného plnenia konala osoba, ktorá nebola konateľom tejto spoločnosti, dokonca i disponovala s účtom tejto spoločnosti, pričom štatutárnym orgánom spoločnosti FAMAX plus s.r.o. v čase zdaniteľného plnenia bol bezdomovec, z čoho možno bez väčších pochybností ustáliť, že spoločnosť FAMAX plus s.r.o. nemohla byť v čase zdaniteľného plnenia reálne fungujúcou spoločnosťou, t.j. nevykonávala reálne podnikateľskú činnosť, a teda nemohla reálne žalobcovi dodať tovar uvedený na sporných faktúrach. Ak napriek tomu žalobca prijal od spoločnosti FAMAX plus s.r.o. sporné faktúry bez toho, aby prijal i tovar, musel mať vedomosť, že ide len o fiktívne zdaniteľné plnenia. Z popísaných dôvodov Krajský súd v Trenčíne jednoznačne ustálil, že sporné faktúry sú len fiktívnymi faktúrami.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že nepriznať žalobcovi právo na odpočet DPH je možné len pod dvojitou podmienkou, Krajský súd v Trenčíne v tejto súvislosti konštatoval, že v prejednávanej veci boli splnené obe podmienky, pre ktoré nebolo možné žalobcovi priznať odpočet DPH. Ako je vyššie uvedené, keďže dodávateľ žalobcu neodviedol do štátneho rozpočtu DPH na výstupe a žalobca si túto DPH uplatnil na vstupe, niet pochyb, že vo vzťahu k štátnemu rozpočtu došlo k daňovému úniku. Zároveň je splnená i druhá podmienka, a to vedomosť žalobcu, že uplatnením odpočtu DPH sa zúčastňuje na daňovom úniku. Dodávateľ žalobcu už v čase vystavenia sporných faktúr nebol reálne fungujúcou spoločnosťou a teda žalobcovi vystavil len faktúru bez reálneho dodania tovaru. Pokiaľ žalobca prijal sporné faktúry bez toho, aby zároveň prijal i tovar, je jeho vedomosť o fiktívnosti takéhoto zdaniteľného plnenia nespochybniteľná. Žalobca taktiež namietal, že záujem a právo na ochrane verejných financií nemôže byť založený na systéme zodpovednosti daňovníka bez ohľadu na zavinenie. Uvedená námietka žalobcu nemôže v prejednávanej veci obstáť, nakoľko Krajský súd v Trenčíne jednoznačne ustálil, že žalobca o tom, že sporné faktúry sú len fiktívnymi faktúrami vedomosť musel mať. Nemožno preto v súdnej veci v žiadnom prípade hovoriť o situácii, že by dôsledok, ktorý stíha žalobcu v podobe neuznania odpočtu DPH zo sporných faktúr bol dôsledkom bez ohľadu na zavinenie žalobcu.

Ani žalobná námietka pod bodom 2 nemohla podľa prvostupňového súdu žalobcovi privodiť v konaní úspech. Krajský súd v Trenčíne zdôraznil, že správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, skutkový stav nezaložil - tak ako to namietal žalobca - len na základe zistení vo vzťahu k spoločnosti FAMAX plus s.r.o. Správca dane preveroval všetky články obchodného reťazca a zo zistení dospel po ich vyhodnotení jednotlivo i v ich súhrne k správne záveru. Pokiaľ žalobca dôvodí, že identitou tovaru, identitou prepravcu, časovou a vecnou súvislosťou obchodného prípadu medzi spoločnosťami MADE GROUP, a.s. a NOE Handels GmbH je preukázané, že žalobcovi dodal tovar FAMAX plus s.r.o., tak Krajský súd v Trenčíne sa s takouto úvahou žalobcu nestotožnil. Naopak, z rozsiahleho dokazovania

vykonaného správcom dane bolo podľa krajského súdu bezpečne preukázané, že slovenské spoločnosti (žalobca a FAMAX plus s.r.o.) boli do obchodného reťazca zapojené len fiktívne. Identita tovaru, identita prepravcu, časová a vecná súvislosť obchodného prípadu preukazuje len to, že k zdaniteľnému plneniu došlo medzi spoločnosťami MADE GROUP, a.s. a NOE Handels GmbH, resp. MADE GROUP, a.s. a WF Interfoods Handels m.b.H. Žalobca a ani spoločnosť FAMAX plus s.r.o. sa na uvedenom obchodnom prípade reálne nezúčastnili. Na uvedenom závere nemôžu zmeniť nič ani výpovede F. I. a F. W., ktoré nemôžu úspešne obstáť voči skutočnosti, že spoločnosť FAMAX plus s.r.o. nebola v čase zdaniteľného plnenia reálne fungujúcou spoločnosťou, a teda nemohla žalobcovi žiaden tovar reálne dodať.

Ani posledná námietka žalobcu (pod bodom 3) nebola podľa krajského súdu opodstatnená. Žalovaný pri svojom rozhodovaní vychádzal výlučne zo zistení správcu dane, v rámci odvolacieho konania teda žalovaný nedoplňal dokazovanie, všetky dôkazy, z ktorých správca dane a žalovaný vychádzali, boli súčasťou administratívneho spisu už pri prerokovaní protokolu, žalobca sa teda mal možnosť k nim vyjadriť, protokol bol žalobcovi doručený dňa 28.08.2013 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole. Nemožno teda za žiadnych okolností niektorý z dôkazov vyhodnotiť ako dôkaz nezákonný, na ktorý by nebolo možné prihliadať, ani dospieť k záveru, žeby sa žalobcovi postupom správnych orgánov odňali jeho práva.

V súdnej veci finančné orgány oboch stupňov dôvodne ustálili, že zdaniteľné plnenia neboli reálne uskutočnené, preto žalobcovi nemohlo byť priznané právo na odpočet DPH na vstupe podľa ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Navyše priznaniu odpočtu DPH bránili i formálne nedostatky, keď faktúry, z ktorých si žalobca uplatňoval odpočet, nemali náležitosti podľa ust. § 71 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. (účinného do 31.12.2012), keď neobsahovali správne identifikačné číslo pre daň dodávateľa žalobcu.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 247 ods. 1, § 249 ods. 2, § 250i ods. 1, § 250j ods. 1 O.s.p. a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil a zrušil rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 110036/1/322533/2014/5051 zo dňa 14.07.2014 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom č. 9311401/15/1216076/2014/Štef zo dňa 31.03.2014 a ďalšie rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1100306/1/322553/2014/5051 zo dňa 14.07.2014 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové mesto nad Váhom č. 9311401/5/1216523/2014/Štef zo dňa 31.03.2014 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca poukazoval na to, že právnym problémom, ktorý vyplynul z prvostupňových rozhodnutí a z rozhodnutí žalovaného bola otázka, či tovar bol dodaný spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o. a či žalobca predložil dôkazy, ktoré by preukazovali uskutočnenie dodávky tovaru spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o. Išlo o prvú ťažiskovú námietku žalobcu, ktorá mala pre vec podstatný význam a na ktorú bolo potrebné dať v rozsudku jednoznačnú odpoveď. Krajský súd mal v rozsudku dať jednoznačnú odpoveď, či žalobca preukázal alebo nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o. V nadväznosti na prvú ťažiskovú námietku žalobca s poukazom na konkrétne rozsudky Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR v žalobách namietal, že bolo dôkaznou povinnosťou daňových orgánov objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že plnenie, ktoré uskutočnil, bolo súčasťou podvodu. Išlo o druhú ťažiskovú námietku žalobcu, ktorá mala pre vec podstatný význam a na ktorú bolo potrebné dať v rozsudku jednoznačnú odpoveď. Krajský súd mal v rozsudku dať jednoznačnú odpoveď, či daňové orgány splnili svoje dôkazné bremeno, čo v danom prípade znamenalo, či dostatočne a nespochybniteľne preukázali, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom.

Krajský súd jednoznačne ustálil, že sporné faktúry sú len fiktívnymi faktúrami a žalobca prijal od spoločnosti FAMAX plus s.r.o. sporné faktúry bez toho, aby prijal aj tovar, a teda musel mať vedomosť,

že ide len o fiktívne zdaniteľné plnenia.

Z ustanovenia § 250i ods. 1 O.s.p. vyplýva, že všeobecný súd je viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil v správnom konaní správny orgán. Daňové orgány nikdy jednoznačne netvrdili, na rozdiel od súdu, že sporné faktúry sú len fiktívnymi faktúrami a žalobca prijal od spol. FAMAX plus, s.r.o. sporné faktúry bez toho, aby prijal aj tovar. Správca dane v oboch rozhodnutiach uvádza, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že predmetný tovar bol skutočne dodaný spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o. Podľa správcu dane žalobca okrem predložených dokladov (faktúra, doklad o úhrade), vyjadrenia F. a F. nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval uskutočnenie dodávky tovaru spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o. Dodanie tovaru spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o. bolo spochybnené viacerými skutočnosťami, ktoré v priebehu daňového konania vyšli najavo (absolútna nekontaktnosť tejto spoločnosti a jej konateľov, nepredloženie účtovných dokladov, nepodávame daňových priznaní). Správca dane v oboch rozhodnutiach výslovne uvádza, že preverení intrakomunitárneho dodania tovaru spoločnosti NOE Handels GmbH bolo zistené, že uvedená rakúska spoločnosť tovar prijala, faktúru zaúčtovala, intrakomunitárne nadobudnutie tovaru priznala a odvieďla z neho DPH v príslušnom zdanovacom období. Žalovaný v oboch rozhodnutiach výslovne uvádza, že správca dane vykonal dokazovanie, ktoré preukázalo, že nedošlo k reálnemu dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľom FAMAX plus, s.r.o. Podľa žalovaného (str. 9) skutočnosť, že účtom spoločnosti FAMAX plus, s.r.o. disponovala osoba neoprávnená konať v mene tejto spoločnosti len potvrdzuje logické závery správcu dane, že spoločnosť FAMAX plus, s.r.o. bola zneužitá na získanie daňovej výhody. Žalovaný v oboch rozhodnutiach výslovne uvádza aj to (str. 11), že správca dane nespochybnil existenciu tovaru, aj keď existencia tovaru nebola jednoznačne preukázaná, preukázaný bol pohyb vozidiel (nebolo potrebné doplniť dokazovanie týmto smerom), priznanie tovaru rakúskym konečným odberateľom a zapojenie osôb v reťazci, teda aj žalobcu. Z uvedeného je zrejmé, že ak krajský súd uvádza, že sporné faktúry sú len fiktívnymi faktúrami, žalobca prijal od spoločnosti FAMAX plus, s.r.o. sporné faktúry bez toho, aby prijal aj tovar, potom postupoval v rozpore s ustanovením § 247 ods. 1 a § 250i ods. 1 O.s.p., pretože nerešpektoval skutkový stav, ktorý bol zistený daňovými orgánmi, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia a ktorý bol pre súd rozhodujúci.

Keďže Krajský súd v Trenčíne rozsudkom sp. zn. 11S/27/2014 žaloby zamietol, potom podľa súdu rozhodnutia žalovaného sú v súlade so zákonom. Ak daňové orgány existenciu tovaru nespochybnili, no súd svoje rozhodnutie založil na tom, že tovar neexistuje, potom súd zákonnosť uvedených rozhodnutí osvedčil výlučne z dôvodu, ktoré rozhodnutia neobsahovali. Takéto rozhodnutie súdu je potrebné považovať za arbitrárne.

V danom prípade porušenie základného práva žalobcu na súdnu a inú právnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR je prepojené s porušením základného práva na rovnosť účastníkov v konaní podľa čl. 47 ods. 3 Ústavy SR, pretože rozsudkom v rozpore s stavnými princípmi a zákonom boli zjavne priznané neprímerané zvýhodnenia niekomu, komu v skutočnosti neprináležia a pri správnej aplikácii medzinárodných zmlúv, Ústavy Slovenskej republiky a O.s.p. by nemohli byť nikdy priznané.

Žalobca opätovne poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/49/2010 z 30.06.2011. Súd v uvedenom rozsudku prijal záver, že skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou správcu dane, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobcu a či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť. Žalobca opätovne poukazuje aj na rozsudok Súdneho dvora EU vo veci C-18/13 Maks Pen EOOD z ktorého vyplýva, že objektívne skutočnosti majú byť predložené daňovými úradmi a vnútroštátnemu súdu prislúcha len overiť, či skutočnosti predložené daňovými úradmi sú dostatočne objektívne k prijatiu záveru, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce právo na odpočet dane bolo súčasťou podvodu. Daňové orgány nikdy jednoznačne neustálili, na rozdiel od súdu, že tovar reálne neexistoval. Žalobca dáva do pozornosti odvolaciemu súdu stanoviská žalovaného k žalobám, v ktorých žalovaný viackrát uvádza (str. 4, 5), že žalobca objektívne nepreukázal, že nevedel a ani nemohol vedieť o zapojení do podvodného konania spoločnosti FAMAX

plus, s.r.o. Bratislava." Z uvedeného vyplýva, že žalovaný dôkaznú povinnosť správcu dane nesprávne vysvetľuje, ako svoje právo požadovať od žalobcu, aby predložil dôkazy, ktorými by preukázal, že nie je účastníkom podvodu, resp. aby preukazoval, že nevedel alebo nemusel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Nie je možné zamieňať dôkaznú povinnosť daňového subjektu vymedzenú v ustanovení § 24 ods. 1 a § 45 ods. 2 Daňového poriadku s dôkazným bremenom správcu dane preukázať, že daňový subjekt vedel alebo musel vedieť, že sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu a požadovať od neho, aby prevzal zodpovednosť za splnenie výlučnej povinnosti správcu dane.

Daňové orgány nepriznanie odpočítania dane u žalobcu a možnú účasť žalobcu na daňovom podvode v podstate nekvalifikovane odôvodňovali tým, že žalobca mohol, resp. mal vedieť, že svojim konaním sa podieľa na takých obchodoch, resp. žalobca objektívne nepreukázal, že nevedel a ani nemohol vedieť o zapojení do podvodného konania spoločnosti FAMAX plus, s.r.o. Krajský súd bez akéhokoľvek dokazovania prijal úsudok, že tovar neexistoval. Súd týmto záverom podstatným spôsobom zmenil právny rámec predmetu daňového sporu, pretože na rozdiel od daňových orgánov, ktoré tvrdia, že spoločnosť FAMAX plus, s.r.o. bola zneužitá na podvodné účely prijal autoritatívny záver, že žalobca vedel, že sa zúčastňuje na daňových podvodoch a konal s úmyslom alebo s vedomým podieľať sa na obchodoch spojených s daňovým únikom, teda že daňový podvod spáchal samotný žalobca. Nezávislý a nestranný súd nemôže dodatočne objasňovať žalobou napadnuté rozhodnutie správneho orgánu novými dôvodmi a dodatočne vyhľadávať argumenty v prospech žalovaného nad rámec vymedzený v odôvodnení napadnutých a právoplatných rozhodnutí, ktorých zákonnosť preskúmava. V danom prípade sa tak stalo. Podľa žalobcu súd svojím postupom zásadným spôsobom spochybnil svoju nezávislosť a nestrannosť.

Z administratívneho spisu daňových orgánov vyplýva, že správca dane nespochybňuje existenciu tovaru a ani to, že predmetný tovar bol dodaný žalobcom do iného členského štátu.

Krajský súd uviedol, že za stavu, kedy je DPH nevymožiteľná u žalobcovho dodávateľa (spoločnosti FAMAX plus, s.r.o.), tak došlo k narušeniu zásady neutrality DPH a vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k daňovému úniku. Žalobca uvádza, že práve skutočnosť, že je DPH nevymožiteľná u žalobcovho dodávateľa viedla daňové orgány a súd k tomu, aby nepriznali odpočítanie dane u žalobcu. Žalobca v žalobe (bod 34) s odkazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, poukazoval na to, že otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane odpočítať DPH zaplatenú na vstupe.

Tvrdí, že spoločnosť FAMAX plus, s.r.o. nebola v čase zdaniteľného plnenia reálne fungujúcou spoločnosťou, a teda nemohla žalobcovi žiaden tovar reálne dodať. Z uvedeného dôvodu súd všetky ostané dôkazy (výpovede A. I. a A. W., identita tovaru a prepravcu, časová a vecná súvislosť) odmietol s tým, že nemôžu úspešne obstáť voči tejto skutočnosti. K uvedenému žalobca uvádza, že ak konateľom spoločnosti FAMAX plus, s.r.o. bol bezdomovec, nie je možné z toho ustáliť, že spoločnosť FAMAX plus, s.r.o. nemohla byť v čase zdaniteľného plnenia reálne fungujúcou spoločnosťou, t.j. nemohla reálne žalobcovi dodať tovar uvedený na sporných faktúrach. Z obsahu spisu vyplýva, že M.Q. bol konateľom spoločnosti FAMAX plus, s.r.o. od 21.11.2011 do 12.07.2012 z čoho však nie je možné prijať záver, že M. Q. nebol oprávnený za uvedenú spoločnosť konať aj naďalej. Tomu nasvedčuje aj skutočnosť, že M. Q., napriek tomu, že nebol konateľom spoločnosti FAMAX plus, s.r.o., disponoval naďalej s účtom spoločnosti.

Žalobca v žalobách (bod 30) namietal, že správca dane v prvostupňovom rozhodnutí nikde neuvádza, že spoločnosť FAMAX plus, s.r.o. tovar predala za cenu nižšiu, ako bola nákupná cena, prepravované množstvo nesúhlasilo s množstvom fakturovaným a F. uhradil celú prepravu do Rakúska. Žalovaný v stanoviskách k žalobám uvádza (str. 2), že posudzoval striktné dôkazy získané a predložené správcou dane, s ktorými bol žalobca oboznámený. S uvedeným konštatovaním žalovaného sa krajský súd plne stotožnil. Z výpovede A. I. okrem iného vyplýva, že celú prepravu hradil W. v cene tovaru. Na rozdiel

od správcu dane žalovaný uvádza (str. 8), že prepravca J&T TRANSPED, s.r.o., fakturoval celú dopravu z Hněvotína cez Nové Mesto nad Váhom spoločnosti MADE GROUP, a.s., čo znamená, že M. MADE GROUP, a.s., vedela, že tovar bude dopravený do Viedne a prepravu aj zaplatila. Žalovaný uvádza, že F. je uvedený ako kontaktná osoba spoločnosti MRAZÍRNY, Altenstrasse 12, WIEN, Rakúsko, no zo spisového materiálu nie je zrejmé, na základe čoho bol F. vedený ako kontaktná osoba spoločnosti NOE Handels GmbH. Následne však uvádzal, že podľa zistených skutočností F. pôsobil v českej dodávateľskej spoločnosti MADE GROUP, a.s., aj v rakúskej odberateľskej spoločnosti NOE Handels GmbH. Tieto závažné skutočnosti správcu dane nikde neuvádza. Žalobca poukazuje na to, že práve na jeho podnet bol vypočutý A. I. dňa 24.05.2013, ktorý sa neskôr za účelom objasnenia svojich tvrdení dostavil k správcovi dane 11.06.2013. Ak by tieto zistenia uviedol správca dane v protokole, žalobca by opätovne navrhol vypočutie F.. Z konštatovania žalovaného je sporné, či F. bol kontaktnou osobou spoločnosti NOE Handels GmbH a či organizačne zabezpečoval celú prepravu tovaru z Čiech, cez Slovensko až do Rakúska. Správca dane nikde neuvádzal, že spoločnosť FAMAX plus, s.r.o., tovar predala za cenu nižšiu, ako bola nákupná cena, pričom žalobca nevedel a ani vedieť nemohol, aká bola nákupná cena. Správca dane sa nikde nezmieňuje o tom, že išlo o kuracie prsia Brasil alebo o kuracie prsia Perdix. Čo sa týka (zanedbateľných) údajov o hmotnosti, žalobca poukazyval na to, že F. uviedol, že váha nebude sedieť, pretože dopĺňal kamión, aby bol plne vyťažený, preto správca dane nikde nenamieta fakturované množstvo.

Čo sa týka nesprávneho identifikačného čísla odvolateľ namietal, že išlo o identifikačné číslo spoločnosti FAMAX, s.r.o. v ktorej pôsobil M. Q.. Žalobca poukazyval na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-273/11 zo 06.09.2012, z ktorého vyplýva, že v pridelení identifikačného čísla pre daň platiteľa ide o formálnu požiadavku a jeho nesprávne uvedenie na faktúre nemôže spochybniť právo na odpočítanie dane.

III.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného 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 ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady 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 (§ 247 od. 1 O.s.p.).

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.).

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

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

Najvyšší súd z obsahu súdneho ako aj administratívneho spisu zistil, že žalobca si uplatnil odpočítanie DPH zo sporných faktúr:

- a) faktúra číslo 242012 zo dňa 17.08.2012, množstvo tovaru 20.480 kg v celkovej hodnote 67.584,- €, základ dane 56.320,- €, 20 % DPH 11.264,- €,
- b) faktúra číslo 352012 zo dňa 09.10.2012, množstvo tovaru 20.160 kg v celkovej hodnote 67.737,60 €, základ dane 56.448,- €, 20 % DPH 11.289,60 €,
- c) faktúra číslo 382012 zo dňa 25.10.2012, množstvo tovaru 21.996 kg v celkovej hodnote 73.114,70 €, základ dane 60.928,92 €, 20 % DPH 12.185,78 €. od dodávateľa FAMAX plus s.r.o.

Senát z obsahu pripojených spisov ustálil tento skutkový stav veci:

V danom prípade sa jedná o sofistikované zneužitie princípu neutrality DPH, keď tovar s pôvodom z Brazílie bol ku končenému odberateľovi v Rakúsku prepravený cez Slovensko, pričom intrakomunitárne nadobudnutie malo nastať v spoločnosti FAMAX plus s.r.o., (ktorá spoločnosť vystupovala ako dodávateľ žalobcu) a ktorá bola povinná priznať a odviesť DPH z nadobudnutia tovaru na Slovensku a následne po dodaní tohto tovaru žalobcovi si mohla súčasne túto DPH aj odpočítať, avšak z ceny tovaru fakturovaného žalobcovi bola povinná odviesť DPH do štátneho rozpočtu, čo však neučinila a DPH v tejto spoločnosti je nevymožiteľná.

Žalobca, ako v poradí druhý subjekt v obchodnom reťazci na Slovensku, si uplatnil odpočítanie DPH z faktúry od spoločnosti FAMAX plus s.r.o. (DPH na vstupe), pričom táto DPH nebola na predchádzajúcom stupni odvedená do štátneho rozpočtu. Tým, že tovar bol zo strany žalobcu dodaný do iného členského štátu EÚ (do Rakúska), žalobca si uplatnil oslobodenie od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z., čo znamená, že jedine spoločnosť FAMAX plus s.r.o. vykazovala DPH na výstupe a bola povinná túto odviesť do štátneho rozpočtu, čo však neučinila.

Z uvedeného vyplýva, že tovar bol cez slovenské spoločnosti (spoločnosť FAMAX plus s.r.o. a žalobcu) pravdepodobne predávaný len z dôvodu uplatnenia odpočítania DPH u žalobcu bez toho, aby DPH bola reálne do štátneho rozpočtu odvedená na ktoromkoľvek stupni.

Žalovaný i správca dane vo veci zdôraznili, že rozsiahlym dokazovaním bolo preukázané, že dodávateľ žalobcu (spoločnosť FAMAX plus s.r.o.) je rizikovým subjektom, so správcom dane nespôlupracuje, je nekontaktný, nepodáva daňové priznania, sídlo spoločnosti slúži len na preberanie pošty, v mene spoločnosti od 21.11.2011 do 12.07.2012 (ide o obdobie pred predmetným zdaniteľným plnením v súdnej veci) konal W. Q. a od 12.07.2012 (v čase realizácie zdaniteľných plnení v súdnej veci, t.j. august a október 2012) koná v mene spoločnosti FAMAX plus s.r.o. W. O., ktorý je bezdomovcom. Za dodávateľa žalobcu (za spoločnosť FAMAX plus s.r.o.) komunikoval so žalobcom nie konateľ spoločnosti FAMAX plus s.r.o. W. O., ale W. Q., ktorý konateľom spoločnosti FAMAX plus s.r.o. v rozhodnom období už nebol a napriek tomu disponoval i s účtom spoločnosti FAMAX plus s.r.o., čo je ďalšia zo skutočností, ktorá podľa žalovaného jednoznačne potvrdzuje logický záver, že spoločnosť FAMAX plus s.r.o. bola zneužitá na získanie neoprávnenej daňovej výhody. Akým spôsobom a od koho získal žalobca kontakt na svojho dodávateľa (spoločnosť FAMAX plus s.r.o.), odmietol žalobca pred správcom dane uviesť. Žalovaný ďalej poukázal na nesúlad daňových dokladov, keď prepravované množstvo nesúhlasí s množstvom fakturovaným, keď v rámci obchodného reťazca sa menilo označenie tovaru (kuracie prsia solené, Perdix, Brasil), a sporné faktúry (č. 242012, 352012, 382012) nespĺňajú náležitosti podľa § 71 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. (účinného do 31.12.2012), pretože je na nich nesprávne uvedené identifikačné číslo pre daň dodávateľa žalobcu (spoločnosti FAMAX plus s.r.o. - na faktúrach je uvedené 2023056233, hoci správne je 2023357380).

Tovar (kuracie prsia) pochádzal z Brazílie, spoločnosť MADE GROUP, a.s., tovar nakúpila od dovozcu Plusfood Hungary Kft z Maďarska, pričom k dodaniu tovaru v reťazci MADE GROUP, a.s. - FAMAX plus s.r.o. - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca) - NOE Handels GmbH, resp. WF Interfoods Handels m.b.H. (konečným odberateľom v Rakúsku mala byť v prípade tovaru uvedeného na sporných faktúrach č. 242012 zo dňa 17.08.2012 a č. 382012 zo dňa 25.10.2012 a spoločnosť NOE Handels GmbH, a v prípade tovaru uvedeného na sporenej faktúre č. 352012 zo dňa 09.10.2012 spoločnosť WF Interfoods Handels m.b.H.) došlo bez akejkoľvek prekládky a celú prepravu zabezpečovala spoločnosť J & M TRANSPED, s.r.o. Olomouc, ktorá celú túto prepravu fakturovala faktúrou č. 120108382 zo dňa 21.08.2012 (z Hněvotína cez Nové Mesto nad Váhom do Viedne) spoločnosti MADE GROUP, a.s.

Za českú spoločnosť MADE GROUP, a.s., konal F., ktorý mal byť zamestnancom tejto spoločnosti, a to na základe plnomocenstva zo dňa 20.05.2013, ktorého oprávňovalo k zastupovaniu spoločnosti MADE GROUP, a.s., vo veci obchodných jednaní na Slovensku, čo vzhľadom na dátum udelenia plnej moci zo dňa 20.05.2013 znamená, že k udeleniu plnej moci došlo viac ako po pol roku po deklarovaniach zdaniteľných obchodoch.

Správcom dane bolo zistené, že F. I. pôsobil zároveň (teda nielen v spoločnosti MADE GROUP, a.s.) aj v spoločnosti NOE Handels GmbH, čo podľa názoru finančných orgánov je dôkaz toho, že slovenské spoločnosti FAMAX plus s.r.o., a BIZ MIND SK s.r.o., (žalobca) boli umelo vložené do reťazca medzi spoločnosť MADE GROUP, a.s., a spoločnosť NOE Handels GmbH. Ďalšou nezrovnalosťou v sporných zdaniteľných obchodoch bola otázka ceny tovaru. Napriek zásade, že na nasledujúcom stupni sa cena tovaru navyšuje, v danom prípade prvý dodávateľ fakturoval viac (spoločnosť Plusfood Hungary Kft vystavila spoločnosti MADE GROUP, a.s. faktúru č. 1049156425 zo dňa 09.08.2012 na sumu 61.030,40 € bez DPH), ako žalobca konečnému odberateľovi (žalobca vystavil spoločnosti NOE Handels GmbH faktúru č. 572012 zo dňa 17.08.2012 na sumu 60.416,- € bez DPH).

Keďže predmetné dve žaloby skutkovo spolu súvisia a týkajú sa tých istých účastníkov, krajský súd na pojednávaní dňa 24.03.2015 uznesením pod sp.zn. 11S/27/2014 podľa § 112 ods. 1 O.s.p., spojil uvedené konania z dôvodu hospodárnosti na spoločné konanie a rozhodnutie veci vedené pod sp. zn. 11S/27/2014 a sp. zn. 11S/28/2014. Konanie je vedené na krajskom súde až do právoplatného skončenia

veci pod sp. zn. 11S/27/2014.

Podľa § 250ja ods. 2 O.s.p. odvolací súd rozhodne o odvolaní spravidla bez pojednávania, ak to nie je v rozpore s verejným záujmom. Na prejednanie odvolania nariadi pojednávanie, ak to považuje za potrebné, alebo ak vykonáva dokazovanie. Ustanovenia § 214 ods. 1, 4 a 5 sa v konaní podľa tejto časti nepoužívajú.

Podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. ak odvolací súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a súd prvého stupňa žalobu zamietol, môže rozsudok prvého stupňa zmeniť tak, že zruší rozhodnutie správneho orgánu vráti vec správnomu orgánu na ďalšie konanie.

Podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správnomu orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

Senát najvyššieho súdu po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu dospel k záveru, že finančné orgány sa v tomto konaní citovanými ustanoveniami zákonov dôsledne neriadili. Senát odvolacieho súdu má za to, že zistenie skutkového stavu je nepostačujúce na posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) a preto rozhodnutia žalovaného boli vydané predčasene.

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

Právny zástupca žalobcu podaním doručeným Najvyššiemu súdu SR dňa 11.12.2015 predložil návrh na podanie prejudiciálnej otázky Súdnemu dvoru Európskej únie.

Navrhoval, polozenie nasledujúcich prejudiciálnych otázok:

1. Je v súlade so Smernicou Rady 2006/112 keď zo zistení, že spol. FAMAX plus s.r.o. je nekontaktná, so správcom dane nespupracuje, nepodáva priznania a výkazy, predmetný obchod nebolo možné preveriť v jej účtovnej evidencii a sídlo spoločnosti je iba na doručovanie, koná za ňu osoba, ktorá nebola jej konateľom a disponovala účtom tejto spoločnosti prijať záver, že spol. FAMAX plus, s.r.o. nemohla reálne žalobcovi dodať tovar uvedený na sporných faktúrach a z uvedených dôvodov nepriznať právo na odpočítanie za dane?
2. Je v súlade so smernicou Rady 2006/112 nepriznať právo na odpočítanie dane žalobcovi z dôvodu, že DPH je nevymožiteľná a odôvodňovať to tým, že došlo k narušeniu zásady neutrality DPH vo vzťahu k štátnemu rozpočtu?
3. Je v súlade so smernicou Rady 2006/112, keď súd za stavu, keď správne orgány nespochybnili existenciu tovaru, bol preukázaný pohyb vozidiel, bolo preukázané zapojenie všetkých osôb v reťazci, dodanie tovaru bolo potvrdené rakúskym konečným odberateľom, bola preukázaná identita tovaru a prepravcu, časová a vecná súvislosť celého obchodného prípadu, prijať záver, že k zdaniteľnému plneniu došlo len medzi spol. MADE GROUP, a.s. a NOE Handels GmbH a slovenské spoločnosti FAMAX plus s.r.o. a žalobca boli do obchodného reťazca len fiktívne zapojené?
4. Je v súlade so Smernicou Rady 2006/112 za stavu, kedy bolo preukázané zapojenie všetkých osôb v reťazci a zistené zdaniteľné plnenie sa z Čiech do Rakúska realizovalo bez akejkoľvek prekládky tovaru, dospieť k záveru, že neexistuje jediný racionálny dôvod, aby sa dodanie tovaru z Čiech do Rakúska sa nemohlo zrealizovať bez prítomnosti dvoch slovenských spoločností (FAMAX plus s.r.o. a žalobcu) a z uvedeného dôvodu nepriznať právo na odpočítanie dane?
5. Je v súlade so Smernicou Rady 2006/112, postup súdu, ktorý bez akéhokolvek dokazovania a na rozdiel od záverov daňových orgánov, dospel k záveru, že žalobca prijal od spoločnosťou FAMAX plus s.r.o. sporné faktúry, aby prijal aj tovar, teda podľa súdu daňový podvod spáchal samotný žalobca?

Najvyšší súd Slovenskej republiky návrh právneho zástupcu žalobcu na podanie návrhu Súdneho dvora Európskej únie, na rozhodnutie o prejudiciálnej otázke doručil na vyjadrenie žalovanému, ktorý sa k návrhu písomne vyjadril dňa 17.05.2016.

Podľa Najvyššieho súdu SR je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a pred prípadným zneužitím systému dane z pridanej hodnoty, je cieľom uznaným a podporovaným smernicou 2006/2012. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C -285/11).

Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela, alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb (pozri rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, bod 40).

Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v rozhodnutí Európskeho súdneho dvora (dnes Súdneho dvora Európskej Únie), z ktorého má vychádzať pri svojej rozhodovacej činnosti aj správca dane, považoval odvolací súd za potrebné konštatovať, že v posudzovanom prípade je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ tovaru spoločnosť FAMAX plus s.r.o. dopustila podvodného konania, alebo nie. Až po doplnení skutkového stavu veci a vysporiadaní sa s návrhom žalobcu na predloženie prejudiciálnej otázky žalovaným, bude možné znova rozhodnúť. Skutočnosť, či žalobca ako daňový subjekt vedel, alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom alebo prípadne vedel alebo mohol vedieť, že ide o podvodné konanie, je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu prípadne podvodnému konaniu u dodávateľa žalobcu prípadne aj u žalobcu samotného, a rovnako či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť, prípadne aj že sa podvodného konania zúčastnil. Svoje závery žalovaný odôvodní aj v kontexte s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, na ktorú žalobca poukázal v návrhu na začatie prejudiciálneho konania.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011. V uvedenom rozsudku najvyšší súd prijal záver, že skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. V ďalšom konaní preto bude úlohou žalovaného, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k takémuto zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobcu a či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť. Najvyšší súd poukazuje na stanovisko žalovaného k žalobám, v ktorých žalovaný uvádza (strana 4, 5), že žalobca objektívne nepreukázal, že nevedel ani nemohol vedieť o zapojení do podvodného konania spoločnosti FAMAX plus s.r.o. Bratislava. Žalovaný dôkaznú povinnosť preniesol na žalobcu a požadoval od neho, aby predložil dôkazy, ktorými by preukázal, že nie je účastníkom podvodu, resp. aby preukázal, že nevedel alebo nemusel vedieť, že svojou kúpou sa zúčastní na plnení, ktoré je súčasťou podvodu. Uvedenou dôkaznou povinnosťou sa žalovaný ani správca dane vo vyrubovacom konaní nezaoberali.

Najvyšší súd tiež poukazuje na zistený stav veci, z ktorého vyplýva, že správca dane nespochybňuje existenciu tovaru samotného a ani to, že predmetný tovar bol dodaný žalobcom do iného členského štátu (na rozdiel od krajského súdu).

V ďalšom konaní bude preto povinnosťou žalovaného ustáliť, či celú prepravu hradil M. Q. a či bola zahrnutá v cene tovaru - čo vyplýva z výpovede A. I., alebo tak, ako uvádzal žalovaný na strane 8, že prepravca J&T transped, s.r.o., fakturoval celú dopravu z Hnevotína cez Nové mesto nad Váhom

spoločnosti MADE GROUP, a.s., čo znamená, že spoločnosť MADE GROUP, a.s., vedela, že tovar bude dopravený do Viedne a dopravu aj zaplatila.

Z konštatovania žalovaného uvedeného v napadnutých rozhodnutiach je podľa názoru odvolacieho súdu sporné, či F. bol kontaktnou osobou spoločnosti NOE Handels GmbH a či organizačne zabezpečoval celú prepravu tovaru z Čiech cez Slovensko až do Rakúska. Finančné orgány v ďalšom konaní tieto pochybnosti odstránia.

Z vyššie uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného zrušil a veci mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom je žalovaný viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu SR (§ 250ja ods. 4 O.s.p.). Úlohou žalovaného bude doplniť dokazovanie v zhora naznačenom smere. Až po takto doplnenom skutkovom stave a právnom posúdení aj v kontexte s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie bude možné znova rozhodnúť vo veci.

O náhrade trov súdneho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania v sume 2x 70,- € za žalobu, 1x 70,- € za odvolanie, celkom 210,- € a trovy právneho zastúpenia:

1. Za štyri úkony právnej služby:

- prevzatie a príprava zastupovania vrátane prvej porady s klientom 28.07.2014 - 134,00 €, režijný paušál 8,04 €,
- písomné podanie na súd (žaloba) 16.09.2014 - 134,00 €, režijný paušál 8,04 €,
- zastupovanie pred KS v Trenčíne 24.03.2015 - 139,83 €, režijný paušál 8,39 €,
- odvolanie proti rozsudku KS v Trenčíne 14.05.2015 - 139,83 €, režijný paušál 8,39 €, celkom 580,52 €.

Tarifná odmena a režijný paušál sa pri spojení dvoch vecí podľa § 13 ods. 3 vyhlášky č. 655/2004 Z.z. zvýši o tretinu, t.j. 580,52 € + 1/3 z 580,52 € (t.j. 193,50 €) = celkom 774,02 €.

2. Náhrada hotových výdavkov podľa § 15 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. - cestovné výdavky. Advokát žalobcu použil na pracovnú cestu vozidlo Audi A8, EČV: KE 931 FG, priemerná spotreba 9,6 l/100 km (podľa technického preukazu vozidla), a to na zastupovanie na pojednávaní pred KS v Trenčíne 24.03.2015 (Košice - Trenčín - Košice - 720 km), cena nafty k 24.03.2015 - 1,190 €/l, cena za 1 km - 0,114 €, náhrada za spotrebované pohonné látky (720 km x 0,114 €) = 82,08 €, sadzba paušálnej náhrady (720 km x 0,183 €) = 131,76 €. Ubytovanie v Trenčíne 80,40 € (doklad - príloha č. 2). Spolu 294,24 €.

3. Náhrada hotových výdavkov podľa § 15 písm. b/ (§ 17) vyhlášky č. 655/2004 Z.z. - náhrada výdavkov za stratu času - Košice - Trenčín - Košice za pracovnú cestu (16 polhodín). Suma za každú aj začatú polhodinu za čas strávený na ceste je 13,98 €, suma za 16 polhodín predstavuje 223,68 €.

4. Daň z pridanej hodnoty 20% zo základu 1 384,72 € predstavuje spolu 1 661,66 €, poznámka: JUDr. E. Kostovčík je platiteľom DPH - IČ DPH SKI 020653249.

Rekapitulácia:

Tarifná odmena a režijný paušál 774,02 €

Náhrada výdavkov § 15 písm. a/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. 294,24 €

Náhrada výdavkov § 15 písm. b/ vyhlášky č. 655/2004 Z. z. 223,68 €

Tarifná odmena a náhrada výdavkov (§ 15 písm. b/ - bod 3) vrátane dane z pridanej hodnoty je 997,70 €

Trovy konania celkom 997,70 € + 294,24 € = 1 291,94 € + 210€ = 1501,94€.

Ďalšie uplatnené trovy právneho zastúpenia súd vyhodnotil ako nedôvodné, keďže súd ďalšie úkony od žalobcu a jeho právneho zástupcu nevyžadoval. Pokiaľ sa týka uplatnenia dane z pridanej hodnoty, za hotové výdavky (špecifikácia je uvedená v bode 2) daň priznaná nebola, keďže advokát žalobcu nakúpil jednotlivé položky už s DPH (ubytovanie, nafta).

Poučenie:

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