

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/32/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012211120
Dátum vydania rozhodnutia:	10.03.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1012211120.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: A.K. INVESTMENT, s.r.o., so sídlom Ivánska cesta 10, Bratislava, právne zastúpeného JUDr. Ivanou Zmekovou, advokátkou so sídlom Zámocká 30, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/1247010/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 2310/2012-89 zo dňa 17. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 2310/2012-89 zo dňa 17. januára 2014 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/1247010/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102404/5/1610857/2012 zo dňa 16.07.2012, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2010 v sume 16.017,00 €. Dôvodom dorubenia DPH bolo neuznanie zdaniteľných plnení deklarovaných tromi faktúrami vystavenými dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou I.H.K., spol. s r.o., Meliata pretože z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynuli odôvodnené pochybnosti o reálnom základe fakturovaných zdaniteľných plnení. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 165 ods. 2 daňového poriadku uvedený dodatočný platobný výmer potvrdil.

Po vykonaní súdneho prieskumu žalobou napadnutých rozhodnutí a preskúmaní veci krajský súd konštatoval, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania, pričom daňové orgány vykonali riadne dokazovanie a žalovaný prihladol na všetko, čo vyšlo v daňovom konaní najavo.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 OSP nepriznal.

S poukazom na § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) krajský súd uviedol, že právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

V uvedených prípadoch podľa krajského súdu správca dane správne vyhodnotil obchodné prípady v tom smere, že takýto deň nenastal, pretože v rámci dokazovania sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený v predmetných faktúrach, aj fakturované zdaniteľné obchody skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarované zdaniteľné obchody reálne prijal a následne ich odovzdal svojim klientom. Krajský súd sa stotožnil so žalovaným, že žalobca zdaniteľné obchody nevykonával, nevykonával ich ani jeho dodávateľ, v niektorých prípadoch neboli vykonané vôbec, nakoľko o ich uskutočnení nevedel ani jeden z možných konečných príjemcov.

Krajský súd za kľúčovú právnu otázku v tomto konaní označil posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., keď z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia.

V tejto súvislosti zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje žalobcu a samotné preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami, krajský súd nepovažuje za postačujúce. Nestotožnil sa s názorom žalobcu, že za vystavenie faktúr je zodpovedná výlučne len spoločnosť I.H.K., spol. s r.o., pretože faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje o skutočnom reálnom plnení. Podľa krajského súdu zaúčtovanie faktúr v účtovníctve ešte nie je dôkazom reálneho dodania tovaru dodávateľom, ktorý ich vystavil, ale len tvrdením o takejto skutočnosti. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu.

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktú, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

Krajský súd označil za neverohodné, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť I.H.K., spol. s r.o., bol v čase daňovej kontroly u žalobcu reálne neexistujúca spoločnosť, nekomunikujúca so správcou dane. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. US 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Krajský súd vyjadril súhlas s názorom, že transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo a to z nasledujúcich dôvodov:

„Právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť len v tom prípade, ak preukáže, že došlo k

dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, čo nebolo preukázané.

Samotná existencia faktúry vyhotovenej platiteľom dane, na ktorej je uvedená DPH, nezakladá právo na odpočítanie dane uvedenej na faktúre. Technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo na základe týchto dokladov uznané odpočítanie dane, ale tieto doklady musia byť odrazom reálneho plnenia.

Boj proti daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný Smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor EÚ už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb. s. 1-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

Podľa judikatúry Súdneho dvora subjekty, ktoré prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k DPH alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe (pozri rozsudok Kittel a Recolta Recycling, už citovaný, bod 51).

Naopak, nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky z 27. septembra 2007, Teleos a i., C-409/04 Zb. s. 1-7797, body 65 a 68; Netto Supermarkt, bod 24, ako aj z 21. decembra 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, bod 25).

Navyše v súlade s článkom 273 prvým odsekom smernice 2006/112 členské štáty môžu uložiť iné povinnosti, ako tie uvedené v tejto smernici, ak ich považujú za potrebné na zabezpečenie riadneho výberu DPH a na predchádzanie daňovým podvodom.

Napriek tomu, že tieto ustanovenia priznávajú členským štátom určitú mieru voľnej úvahy (pozri rozsudok z 26. januára 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, bod 23), táto možnosť sa v zmysle druhého odseku uvedeného článku nesmie použiť na uloženie ďalších povinností fakturácie ako tých, ktoré sú stanovené v kapitole 3 s názvom „Fakturácia“ hlavy XI s názvom „Povinnosti zdaniteľných osôb a niektorých nezdaniteľných osôb“ uvedenej smernice a najmä v jej článku 226.

Okrem toho opatrenia, ktoré majú členské štáty možnosť prijať podľa článku 273 smernice 2006/112 s cieľom zabezpečiť správny výber dane a predchádzať daňovým podvodom, nesmú ísť nad rámec toho, čo je potrebné na dosiahnutie týchto cieľov. Z tohto dôvodu sa nemôžu používať spôsobom, ktorý systematicky spochybňuje právo na odpočítanie DPH a tým neutralitu DPH, ktorá predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle najmä rozsudky Gabalfrisa a i., bod 52; Halifax a i., bod 92; z 21. októbra 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, bod 49, ako aj Dankowski, bod 37).

V zmysle uvedeného je tak potrebné postupovať i pri výklade procesných noriem slúžiacich na zabezpečenie kontroly a správy nepriamych daní, ako i pri aplikácii inštitútov nimi upravených, dodržiavanie podmienok dokazovania nevynímajúc a to za súčasného akceptovania a udržania neutrality DPH. Z ustálenej judikatúry SD EÚ vyplýva právo členských štátov vnútroštátnym právom zabezpečiť v záujme ochrany oprávnených nárokov štátov na inkaso DPH podmienky na zamedzenie zneužívania jednotného systému DPH, avšak s prihliadnutím na zásadu proporcionality so zamedzením neprimeraného zásahu do práv platiteľov DPH na vrátenie DPH nimi zaplatenej v súvislosti so zabezpečovaním ich zdaniteľných plnení na vstupe. V tomto ohľade je úprava DPH vnímaná ako právo každého platcu DPH na odpočet DPH zaplatenej ním na vstupe vzťahujúce sa na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky tvoriace cenu, pričom otázka, či DPH splatná vo vzťahu k predchádzajúcim alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola, alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na právo platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe. Súdny dvor EÚ konštatuje, že vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť

priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť.

Taktiež Súdny dvor EU pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok SD EU v spojených veciach Mahagében kft a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).“

K námietke žalobcu, že ak by boli tovary, alebo služby nereálne, tak by ich žalobca nemohol ďalej fakturovať a nemohla mu ani vzniknúť povinnosť zaplatiť daň, krajský súd uviedol, že povinnosťou daňového subjektu je odvieť daň v prípade, ak je vystavená faktúra.

Následne krajský súd uviedol: „Pri rozhodovaní je potrebné vykladať relevantné právne normy eurokonformným spôsobom s prihliadnutím na judikatúru Súdneho dvora EU prípadne Európskeho súdu pre ľudské práva, ak je to v tom ktorom prípade potrebné, avšak nemožno opomínať povinnosť prihliadať na osobitné okolnosti každého prípadu a účel relevantného zákona, ktoré vo veľkej miere ovplyvňujú konečné rozhodnutie v tej ktorej veci. Pokiaľ sa týka spoločenských podmienok a vývoja v daňovej oblasti, súd nemôže nespomenúť zistenia Inštitútu finančnej politiky MF SR, podľa ktorých príjem z DPH do štátneho rozpočtu nekopíruje vývoj ekonomiky, čo je dôsledok daňových únikov. Najväčší podiel na objeme daňových únikov na dani z pridanej hodnoty na Slovensku majú karuselové podvody. Spoločným menovateľom týchto podvodov je reťazec obchodníkov, ktorí svojimi aktivitami vytvárajú neprehľadnú sieť spoločností, ktoré medzi sebou vystavujú fiktívne faktúry bez reálneho plnenia. Aj takéto informácie odrážajúce stav spoločnosti, predovšetkým vo vzťahu k dodržiavaniu daňových predpisov a deformácií podnikateľského prostredia, dávajú signál pre dôsledné skúmanie reálnosti obchodov pre odpočet DPH. Samozrejme aj znalosť súdu o týchto pomeroch v spoločnosti v spojení s obsahom administratívneho spisu ako i výsledkami dokazovania v ich vzájomnej súvislosti, je jedným z podkladov pre spravodlivé rozhodovanie vo veci.“

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napáda rozsudok krajského súdu z dôvodov, že tento považuje za vecne nesprávny, pretože krajský súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil. Ďalej sa v odôvodnení rozsudku vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu a relevantne nezdôvodnil závery rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu žalobca pokladá napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa za nepreskúmateľný a arbitrárny. Navyše podľa žalobcu sú závery krajského súdu v logickom rozpore a vychádzajú z nesprávnej interpretácie tvrdení žalobcu.

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 2310/2012-89 zo dňa 17.01.2014, žalobca považuje za vecne nesprávny, nakoľko má za to, že súd dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil. Prvostupňový súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vôbec nevysporiadal s argumentáciou žalobcu a relevantne nezdôvodnil závery svojho rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu je rozhodnutie súdu prvého stupňa nutné považovať za rozhodnutie nepreskúmateľné a arbitrárne. Závery súdu sú navyše v logickom rozpore a vychádzajú z nesprávnej interpretácie tvrdení žalobcu.

Žalobca dodanie tovaru dostatočne preukázal. Žalobca nielenže predložil všetky relevantné účtovné doklady (v niektorých prípadoch aj písomné zmluvy), ale podrobne objasnil aj charakter obchodov, ako aj to kým a pre koho boli dodané. Žalobca označil svojho dodávateľa a tiež svojich odberateľov a poukázal na to, že je potrebné dodávky tovaru overiť aj u týchto odberateľov, čo však správca dane nevykonával a nevykonával to ani žalovaný. Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. je povinnosťou

správca dane dbať na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Z uvedeného je nepochybné, že správca dane konal v rozpore s citovaným zákonným ustanovením, čo prehliadol žalovaný a rovnako to prehliadol aj súd.

Pokiaľ sa súd odvolával na to, že v niektorých prípadoch obchody neboli vykonané vôbec, keďže o ich uskutočnení nevedel ani jeden z možných príjemcov - pričom ako príklad uvádza koordináciu a technické zabezpečenie inštalácií Orange FTTH Bratislava, Trnava, Banská Bystrica, Nitra, Piešťany a Nové Zámky, ktoré boli predmetom faktúry č. IHK 3006/10 - nie je zrejmé, z čoho pri svojom konštatovaní vychádzal. Žalobca sa k dodávke služieb v zmysle predmetnej faktúry podrobne vyjadril a vytkol všetky nedostatky, ktoré preukazujú nelogickosť a nesprávnosť záverov správcu dane a žalovaného k týmto obchodom. Túto argumentáciu však rovnako prehliadol aj súd. Z odôvodnenia rozhodnutia tiež nie je zrejmé ani to, koho súd považoval za možného príjemcu služby. Keďže tvrdí, že o vykonaní obchodov nevedel ani jeden z možných konečných príjemcov.

Zo záverov rozhodnutia súdu teda vyplýva, že pokiaľ ide o odberateľské faktúry z ktorých si daňový subjekt uplatňuje odpočet dane, pri týchto musia byť preukázané reálne obchody a len tak je možné odpočet dane uznať, ale na druhej strane, keď sa jedná o dodávateľské faktúry, z ktorých daňovému subjektu vzniká povinnosť zaplatiť daň, postačuje na vznik tejto povinnosti už samotné vystavenie faktúry. Na základe čoho dospel súd k takýmto rozporným tvrdeniam z odôvodnenia jeho rozhodnutia nie je zrejmé. Samotné konštatovanie bez relevantného zdôvodnenia je nepostačujúce. Uvedené tvrdenie je navyše v rozpore s ustanovením § 19 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej len „zákon o DPH“)

Odvolať namietal, že prvostupňový súd postupoval pri vyhodnocovaní dôkazov nesprávne, jeho závery sú v logickom rozpore a vychádzajú z nesprávnej interpretácie tvrdení žalobcu. Za najlepší dôkaz toho, že tovary a služby boli žalobcovi reálne dodané naďalej považuje skutočnosť, že tieto tovary a služby dodal žalobca ďalej tretím stranám. Ak prvostupňový súd a žalovaný spochybňujú toto tvrdenie, tak spochybňujú aj samotný vznik daňovej povinnosti u žalobcu. Pokiaľ obchody realizované neboli, tak ako tvrdí súd (a aj správca dane a žalovaný) nemôže byť žalobcovi dodatočne dorubená daň. Podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH vzniká daňová povinnosť dodaním tovaru alebo služby. Na základe dodania týchto plnení má byť vystavený účtovný doklad - faktúra. Povinnosť odvieť daň tak nevzniká vystavením faktúry, ako tvrdí súd, ale dodaním tovaru alebo služby. Ak teda súd tvrdí, že dodanie tovaru, alebo služby sa neuskutočnilo, tak zároveň tvrdí, že nemohlo ani dôjsť k vzniku daňovej povinnosti.

Súd tiež konštatoval, že neboli zistené žiadne porušenia zásad daňového konania. Pričom daňové orgány vykonali dokazovanie riadne a žalovaný prihladol na všetko, čo v konaní vyšlo najavo.

Z uvedeným názorom súdu nie je možné podľa žalobcu súhlasiť. Tak ako je zrejmé z rozhodnutia žalovaného, tento sa náležite vo svojom rozhodnutí nevysporiadal so všetkými (podstatnými) argumentmi žalobcu a dôvody svojho rozhodnutia oprel o nové skutočnosti, ktoré z rozhodnutia správcu dane neboli zrejmé. Žalobca v podanej žalobe podrobne popísal všetky nedostatky rozhodnutia žalovaného, ako aj dôvody, pre ktoré je potrebné toto rozhodnutie považovať za nepreskúmateľné. Súď však v odôvodnení svojho rozhodnutia nereaguje na argumenty žalobcu uvádzané v žalobe.

Dôvodom na neuznanie dodávok nie je ani skutočnosť, že spoločnosť I.H.K. spol. s r.o. bola v čase daňovej kontroly nekontaktná. Žalobca uvádzal, že spoločnosť I.H.K. spol. s r.o. bola v čase kedy sa dodávky služieb a tovarov uskutočnili funkčná, pričom svoje záväzky v zmysle jednotlivých zmlúv voči žalobcovi riadne plnila. To, že spoločnosť I.H.K. spol. s r.o. bola v čase daňovej kontroly (ktorá začala 08.04.2011) nekontaktná, ešte neznamená, že takýto stav bol aj v čase, keď žalobca so spoločnosťou spolupracoval, na čo žalobca poukazoval už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, ako aj v podanej žalobe. Tak ako bolo uvádzané, žalobca spolupracoval so spoločnosťou I.H.K. spol. s r.o. v priebehu roka 2010, pričom stav v spoločnosti bol správcom dane preverovaný až po začatí daňovej kontroly, pričom tak ako je zrejmé z výpisu z obchodného registra uvedenej spoločnosti k zmenám v spoločnosti došlo až v roku 2011, t.j. po uplynutí obdobia, kedy boli dodávky tovaru realizované a kedy žalobca s touto spoločnosťou spolupracoval. Tieto skutočnosti, hoci na ne žalobca poukázal, súď úplne prehliadol

a nevenoval im žiadnu pozornosť.

Žalobca zdôraznil, že z vyššie uvedeného je zrejmé, že žalovaný a správca dane neposudzoval dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a to aj napriek tomu, že k jednotlivým faktúram od dodávateľov žalobcu, ktoré spochybnil, uviedol žalobca aj konkrétne faktúry vystav vystavené jeho odberateľom, na základe ktorých mu dodané tovary a služby uhradili, ako aj doklady o ich úhrade. Týmto argumentom žalobcu a nelogickosť kontrolných zistení sa žalovaný vo svojom rozhodnutí nevenoval, čo žalobca vytkol v podanej žalobe. Avšak súd týmto skutočnostiam rovnako nevenoval žiadnu pozornosť, nezdôvodnil. Z akých dôvodov túto argumentáciu považuje za nesprávnu a o čo opiera svoje závery. Navyše nad rámec odôvodnenia rozhodnutia žalovaného krajský súd uvádza, že dodávky tovarov a služieb odberateľom žalobcu preukázané neboli.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu, s odkazom na dôvody uvedené v jeho vyjadrení k žalobe, navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

V súvislosti tvrdením žalobcu, že v prípade nereálnosti neuznaných zdaniteľných plnení by si tieto žalobca nemohol fakturovať a nemohla mu vzniknúť povinnosť zaplatiť daň, žalovaný poukázal na ustanovenie § 69 ods. 5 zákona o DPH, podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Podľa žalovaného daňová povinnosť žalobcu nevznikla z dôvodu uskutočnenia zdaniteľných obchodov, ktoré preukázateľne uskutočnené neboli, ale z dôvodu uvedenia dane na faktúre.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je nedostatočne odôvodnený, vychádza z nedostatočne zisteného skutkového stavu a je založený na nedostatočnom preskúmaní dodržania zákonom určeného postupu predchádzajúceho vydaniu rozhodnutia žalovaného.

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 ods. 1 O.s.p.).

Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) každý sa môže domáhať zákonom ustanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde a v prípadoch ustanovených zákonom na inom orgáne Slovenskej republiky.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd obmedzil súdny prieskum v tejto veci len na posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom, s konštatovaním, že „z vykonaného dokazovania v rámci celého obchodného reťazca vyplynula nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru a jeho samotná existencia.“

Avšak námietka nesprávneho rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a orgány daňovej správy bola len časťou žalobných námietok, ktorými žalobca napádal zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov ako i procesný postup predchádzajúci vydaniu rozhodnutia žalovaného. Navyše z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by po vecnej stránke bola dôvodom dodatočného určenia spornej daňovej povinnosti nepreukázateľnosť pôvodu obchodovaného tovaru, tak ako to konštatoval krajský súd.

Krajský súd enunciat svojho rozhodnutia dôvodil všeobecnými konštatovaniami o povinnosti daňového subjektu preukázať reálny základ zdaniteľných plnení deklarovaných daňovými dokladmi vyplývajúcimi z citácií rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. US 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, právnymi

závermi vyplývajúcimi z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a myšlienkami použitými v odôvodnení rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012. Právne závery vyplývajúce z vyššie uvedených prameňov samé o sebe nemožno považovať za nesprávne alebo celkom s prejednávanou vecou nesúvisiace, avšak silu ich právnych argumentov by mal súd používať v kontexte s preskúmanou vecou, za dodržania myšlienkovvej línie podmienenej odpoveďami, resp. riešením konkrétnych žalobných námietok. To znamená, že z odôvodnenia rozhodnutia súdu musí byť zrejmé, že sa tento relevantnými námietkami žalobcu zaoberal a v závislosti od charakteru namietaných porušení, či procesných alebo hmotnoprávných, zaujal k preskúmanému meritu vlastný postoj, vychádzajúci z obsahu administratívneho spisu, ktorý podrobil vlastnému hodnoteniu.

Potreba presvedčivosti súdnych rozhodnutí, ako jedného z postulátov dodržania ústavného práva účastníkov súdnych konaní na spravodlivý proces, vyplýva aj z ustálenej judikatúry ústavného súdu:

„Z odôvodnenia musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na jednej strane a právnymi závermi na strane druhej. V prípade, keď sú právne závery súdu v extrémnom nesúlade s vykonanými skutkovými zisteniami alebo z nich v žiadnej možnej interpretácii odôvodnenia súdneho rozhodnutia nevyplývajú, treba takéto rozhodnutie považovať za rozporné s čl. 46 ods. 1 ústavy, resp. čl. 6 ods. 1 dohovoru.“ (I. ÚS 243/07)

„Podstatnou súčasťou právnych záruk v konaní podľa čl. 46 ods. 1 a 2 ústavy je aj právo na logické, spravodlivé a zákonné odôvodnenie rozhodnutia.“ (I. ÚS 146/08)

„...arbitrárnosť a zjavná neodôvodnenosť rozhodnutí všeobecných súdov je najčastejšie daná rozporom súvislosti ich právnych argumentov a skutkových okolností prerokúvaných prípadov s pravidlami formálnej logiky alebo absenciou jasných a zrozumiteľných odpovedí na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov, a obranou proti takému uplatneniu...“ (III. ÚS 307/2012, III. ÚS 11/2011).

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd sa so žalobcom uvádzanými námietkami, v kontexte so skutkovým stavom zisteným a vyhodnoteným správcom dane, nevysporiadal, taktiež neuviedol dôvod, pre ktorý sa nimi, vzhľadom na zistenia vyplývajúce zo súdneho prieskumu, nezaoberal.

Jediným konkrétnym tvrdením krajského súdu vo vzťahu ku skutkovým zisteniam a z nich vyplývajúcich následkov na konečné určenie predmetnej daňovej povinnosti je, že „Súd sa stotožňuje so žalovaným, že žalobca zdaniteľné obchody nevykonával, nevykonával ich ani jeho dodávateľ, v niektorých prípadoch neboli vykonané vôbec (napr. za koordináciu a technické zabezpečenie inštalácie - Orange FTTH Bratislava, Trnava, Banská Bystrica, Nitra, Piešťany, Nové Zámky) nakoľko o ich uskutočnení nevedel ani jeden z možných konečných príjemcov.“ Toto tvrdenie krajského súdu však nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu. Hoci nie je potrebné v rozhodnutí súdu opisovať celé odôvodnenia a skutkové zistenia z preskúmaných správnych rozhodnutí, je nevyhnutné v nadväznosti na žalobné námietky v odôvodnení súdneho rozhodnutia zhrnúť potrebné zistenia, ktoré odôvodňujú právny názor súdu a tak dotvárajú jeho presvedčivosť.

Taktiež uvedenie dôvodov, pre ktoré sa krajský súd stotožnil s názorom, že „...transakcie deklarované účtovnými dokladmi v preverovaných spoločnostiach na strane dodávateľov i odberateľa žalobcu neenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru, že k dodávkam tovaru nedošlo“, nevychádza z okolností prípadu, keďže celkom nepriliehavo krajský súd uvádza len právne závery z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a myšlienky uvedené v odôvodnení rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012, bez kontextu k skutkovým zisteniam.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu postupom podľa § 221 ods. 2 v spojení s § 223 O.s.p. z dôvodov podľa § 221 ods. 1 písm. f) a písm. h) O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude doplniť súdny prieskum vyššie naznačeným spôsobom a rozhodnutie vo veci riadne odôvodniť.

Podľa § 224 OSP rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.