

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/31/2014
Identifikačné číslo spisu:	1012211121
Dátum vydania rozhodnutia:	17.02.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:1012211121.1

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. 1100306/1/1247054/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 2311/2012-161 zo dňa 17. januára 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 6S 2311/2012-161 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.1100306/1/1247054/2012/5051-r zo dňa 31.10.2012 a dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 9102404/5/1619908/2012 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 december 2010 v sume 31.610,30 €. Dôvodom dorubenia DPH bolo neuznanie zdaniteľných plnení deklarovaných dvanástimi faktúrami vystavenými dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou I.H.K., spol. s r.o., 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 vecí 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 O.s.p. 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 (napr. za koordináciu a technické zabezpečenie inštalácie chello pre UPC BROADBAND SLOVAKIA, s.r.o., za kontrolu technického zabezpečenia inštalácií Orange Slovensko, a.s.), 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 nevierohodné, že dodávateľ žalobcu - spoločnosť I.H.K., spol. s r.o., bol v čase daňovej kontroly u žalobcu reálne neexistujúca spoločnosť, nekomunikujúca so správcom 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 správca 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 udržiavania 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 EÚ 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 EÚ 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 EÚ 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, čím bolo podľa žalobcu porušené jeho základné ústavné právo na súdnu ochranu zakotvené v čl. 46 Ústavy Slovenskej republiky, ktorého súčasťou je aj právo na spravodlivý súdny proces. 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.

Žalobca má za to, že predložením všetkých relevantných účtovných dokladov (v niektorých prípadoch

aj písomných zmlúv), podrobným objasnením charakteru obchodov - kým a pre koho boli realizované, dostatočne preukázal dodanie neuznaných zdaniteľných plnení. Poukázal na to, že označil svojho dodávateľa a tiež svojich odberateľov s tým, že je potrebné dodávky tovaru overiť aj u týchto odberateľov, čo však správca dane ani žalovaný nevykonali. Z uvedeného je pre žalobcu nepochybné, že správca dane konal v rozpore s § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., čo prehliadol žalovaný a rovnako aj prvostupňový súd.

Žalobcovi nie je zrejmé, z čoho vychádza konštatovanie krajského súdu, že dodanie tovaru odberateľom žalobcu (ktorým boli riadne vystavené faktúry a tieto faktúry boli nimi aj riadne uhradené) nebolo preukázané. Taktiež podľa žalobcu nie je zrejmé, z akých podkladov vychádzal krajský súd, keď v odôvodnení uviedol, že v niektorých prípadoch obchody neboli vykonané vôbec, keďže o ich uskutočnení nevedel ani jeden z možných príjemcov - pričom ako príklad uviedol koordináciu a technické zabezpečenie inštalácií Orange FTTH Bratislava, Trnava, Banská Bystrica, Nitra, Piešťany a Nové Zámky, ktoré boli predmetom faktúry č. IHK 3012/10. Nie je zrejmé ani to, koho krajský súd považoval za možného príjemcu služby, keďže uviedol, že o vykonaní obchodov nevedel ani jeden z možných konečných príjemcov. 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 rovnako prehliadol aj krajský súd. Žalobca za najlepší dôkaz toho, že mu boli tovary a služby reálne dodané, považuje skutočnosť, že predmetné plnenia dodal žalobca ďalej svojim odberateľom. Ak krajský súd tvrdí, že dodanie tovaru, alebo služby sa neuskutočnilo, tak zároveň tvrdí, že nemohlo ani dôjsť k vzniku daňovej povinnosti žalobcu z plnení, ktoré sám poskytol svojim odberateľom.

Podľa žalobcu právne závery krajského súdu, že pri odberateľských faktúrach pre účely uplatnenia odpočtu dane musia byť preukázané reálne obchody, ale na druhej strane, v prípade dodávateľských faktúr, z ktorých daňovému subjektu vzniká povinnosť zaplatiť daň, postačuje na vznik povinnosti zaplatiť daň už samotné vystavenie faktúry, nie sú dostatočne odôvodnené. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je zrejmé, na základe ktorých zákonných ustanovení k takémuto záveru prvostupňový súd dospel. Navyše uvedené tvrdenie je podľa žalobcu v rozpore s ustanovením § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH.

Vo vzťahu k odôvodneniu napadnutého rozsudku žalobca uviedol, že krajský súd sa v záveroch svojho rozhodnutia opiera len o všeobecné tvrdenia a konštatovania o daňových podvodoch a možnostiach štátu pri ich odhaľovaní, pričom opomenul, že účasť na daňovom podvode žalobcovi preukázaná nebola. V rovine svojich všeobecných konštatovaní krajský súd relevantne nezdôvodnil svoje úvahy a nevysporiadal sa so základnými žalobnými argumentmi žalobcu, týkajúcimi sa:

- porušenia základných zásad daňového konania obsiahnutých v ustanovení § 2 ods. 1, 3, 6 zákona č. 511/1992 Zb., ako aj porušenia ustanovení § 48 ods. 2 a 6 a § 29 ods. 2 uvedeného zákona,
- namietaného použitia nových, resp. iných dôvodov neuznania zdaniteľných obchodov žalobcu v preskúmanom rozhodnutí žalovaného, ktoré neboli uvádzané v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane, čím sa žalobcovi odňalo právo v daňovom konaní vyjadriť sa ku všetkým zisteniam a dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti. Ide predovšetkým o dôvod uvádzaný žalovaným, presahujúci rámec odôvodnenia správcu dane, že údaje na faktúrach sú všeobecné a nekonkrétne, odôvodnenie napadnutého rozhodnutia žalovaného sa netýka argumentov, ktoré boli uvedené a podrobne rozpísané žalobcom v podanom odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane.

Žalobca v odvolaní poukázal na to, že prvostupňový daňový orgán za dôvod neuznania zdaniteľných plnení z faktúr č. IHK 0312/10, IHK 0612/10 považoval nesprávne zaúčtovanie hodnoty obstaraného tovaru a služby na základe mandátnych zmlúv, v rozpore s ustanoveniami § 49 ods. 7 písm. d) zákona o DPH, podľa ktorého si platiteľ nemôže odpočítať daň pri prechodných položkách podľa § 22 ods. 3 zákona o DPH. Proti tomuto dôvodu smerovali aj jeho námietky v podanom odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, avšak týmito sa žalovaný nezaoberal a fakturované zdaniteľné plnenia neuznal z iného dôvodu, ako správca dane. V súvislosti s uvedeným žalobca namietal, že žalovaný neuznanie

odpočtu dane odôvodnil tým, že sa nepreukázalo uskutočnenie zdaniteľných obchodov fakturovaných predmetnými faktúrami, ako aj tvrdením, že mandátne zmluvy považuje za všeobecné a nekonkrétne. S touto argumentáciou sa žalobca oboznámil prvýkrát až z rozhodnutia žalovaného, pričom k týmto tvrdeniam nemal možnosť sa dovtedy vyjadriť. Žalobca má za to, že bol týmto postupom pozbavený možnosti účinného využitia opravného prostriedku odvolania.

Žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu namieta, že jeho vyššie uvedenou žalobnou argumentáciou sa krajský súd nezaoberal, závery svojho rozhodnutia neoprel o relevantné skutočnosti, ktoré by argumenty žalobcu, vytýkané v podanej žalobe, vyvracali alebo zdôvodňovali ich nesprávnosť.

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 myšlienkového 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 chello pre UPC BROADBAND SLOVAKIA, s.r.o., za kontrolu technického zabezpečenia inštalácií Orange Slovensko, a.s.), nakoľko o ich uskutočnení nevedel ani jeden z možných konečných príjemcov.“ Toto tvrdenie krajského súdu však nie je v súlade s obsahom administratívneho spisu a postráda logiku. 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 nenesú 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. Navyše predmetom dokazovania a preverovania v rámci daňovej kontroly neboli daňové doklady dodávateľov a odberateľa žalobcu, ale naopak, daňové doklady jediného dodávateľa žalobcu, ktorým bola obchodná spoločnosť I.H.K., spol. s r.o.

Odvolačný súd zároveň nemohol prehliadnuť, že krajský súd ponechal bez povšimnutia námietku žalobcu

týkajúcu sa použitia nových, resp. iných dôvodov neuznania zdaniteľných obchodov žalobcu v preskúmanom rozhodnutí žalovaného, ktoré neboli uvádzané v prvostupňovom rozhodnutí správcu dane. S touto žalobnou námietkou bolo potrebné sa náležite vysporiadať a dať žalobcovi po vykonaní súdneho prieskumu odpoveď na otázku, či sa mu postupom žalovaného v daňovom konaní odňalo alebo neodňalo právo vyjadriť sa ku všetkým zisteniam a dôvodom dodatočného určenia daňovej povinnosti, s prihliadnutím na dodržanie postupu žalovaného pri rozhodovaní o riadnom opravnom prostriedku podľa § 48 zákona č. 511/1992 Zb.

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 O.s.p. rozhodne prvostupňový súd aj o trovách odvolacieho konania.

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.