

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/97/2016
Identifikačné číslo spisu: 8015200796
Dátum vydania rozhodnutia: 26.06.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:8015200796.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: JPRL, s.r.o. so sídlom M. R. Štefánika 2465, Vranov nad Topľou, IČO: 36 763 632, zast.: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, so sídlom Gelnická 33, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 883296/2015 zo dňa 15. júna 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/31/2015-48 zo dňa 04. mája 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 2S/31/2015-48 zo dňa 04. mája 2016 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 883296/2015 zo dňa 15. júna 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni Daňovým úradom Prešov, pobočkou Vranov nad Topľou (ďalej aj ako „správca dane“) č. 15791/2015 zo dňa 06. marca 2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „Daňový poriadok“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 58.863,72 Eur. Správca dane nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 27.373,83 Eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 31.489,89 Eur.

II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku poukázal na odôvodnenia rozhodnutí správcu dane a žalovaného. Vyplyva z nich, že u žalobcu bola podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku vykonaná daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia o daňovej kontrole zo dňa 09. júla 2013 a zamestnanci správcu dane zahájili kontrolu dňa 10. júla 2013. Správca dane na základe vykonanej daňovej kontroly vyhotovil Protokol č.

9715401/5/3103920/2014/Laka, ktorý spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v Protokole zo dňa 26. júna 2014 doručil daňovému subjektu dňa 30. júna 2014. Daňový subjekt (žalobca) sa k protokolu vyjadril prostredníctvom svojho splnomocneného zástupcu JUDr. Kostovčika podaním zo dňa 15. júla 2014. Pripomienky žalobcu sa prerokovali na ústnom pojednávaní, ktoré sa uskutočnilo dňa 20. augusta 2014.

Kontrolou predložených dokladov za zdaňovacie obdobie apríl 2013 správca dane zistil, že daňový subjekt (žalobca) si uplatnil odpočítanie dane v celkovej výške 58.863,72 Eur, a to z faktúry č. 2013016 zo dňa 30. apríla 2013, základ dane 257.318,60 Eur za výrub drevín od dodávateľa Ján Popier, Opátka 36, Košice a z faktúry č. 2013025 zo dňa 15. apríla 2013, základ dane 37.000 Eur za likvidáciu zvyškov po ťažbe od dodávateľa SCIURUS, s.r.o., Horná 4914/18, Vrútky. Správca dane vykonal dokazovanie, ktorým preveroval dodanie služieb u dodávateľov kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu) ako aj u subdodávateľov týchto dodávateľov. Pri preverovaní neboli dodávateľmi a ich subdodávateľmi predložené dôkazy, ktoré by preukázali, že preverované faktúry boli vyhotovené po reálnom uskutočnení dodania služieb na nich uvedených. Žiaden z preverovaných subjektov totiž nepriznal fyzické vykonanie prác uvedených na preverovaných faktúrach. Ani dôkazy a doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom (žalobcom) v preverovaných faktúrach nepreukázali, kto v skutočnosti vykonal práce uvedené na faktúrach, z ktorých bolo uplatnené odpočítanie dane.

Pri preverovaní tvrdenia daňového subjektu, že zdaniteľný obchod zrealizoval Ján Popier a spoločnosť SCIURUS, s.r.o. bolo zistené, že v skutočnosti deklarované práce mali vykonať ich subdodávateľia, a to spoločnosti BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o., resp. ENIT s.r.o., avšak na základe dožiadania mieste príslušný správca dane zistil, že na adrese sídla spoločnosti BL, spol. s.r.o. sa nachádza šesť poschodový neoznačený bytový dom bez označenia spoločnosti a že daňový subjekt TISTAR, s.r.o. sa vyhýba spolupráci a so správcom dane nekomunikuje, od októbra 2013 daňové priznanie daní z pridanej hodnoty nepodal, jednotlivé výzvy a predvolania sa vracajú správcovi dane späť s označením „Adresát neznámy“. Okrem toho Daňový úrad Bratislava a Košice dostali písomnú informáciu od Ing. Miroslava Tajtáka, v ktorej uvádza, že obchodný podiel spoločnosti BL, spol. s.r.o. a obchodný podiel spoločnosti TISTAR, s.r.o. previedol na nového vlastníka a konateľa spoločnosti Gábora Szabó z Maďarska. Kriminálny úrad Finančnej správy v tejto súvislosti vypočul ako svedka túto osobu, pričom prevod obchodných podielov v uvedených spoločnostiach pri svojej výpovedi zo dňa 19. júna 2014 poprel. Kriminálny úrad Finančnej správy na žiadosť správcu dane ako svedka vypočul aj Ing. Tajtáka, ktorý potvrdil, že faktúry pre Jána Popiera osobne vyhotovil, ale práce vykonala bardejovská stavebná firma, ktorej názov nevedel uviesť. Z uvedeného vyplýva, že Ing. Miroslav Tajták, ktorý v tom čase zastupoval Jána Popiera u správcu dane, mal vedomosť o prácach, ktoré mal vykonávať prostredníctvom svojich spoločností TISTAR, s.r.o. a BL, spol. s.r.o. a následne cez bardejovskú stavebnú spoločnosť, ktorej názov nevedel uviesť.

V prípade likvidácie zvyškov po ťažbe dreva dodávateľom SCIURUS, s.r.o. jej konateľ Ing. Marek Veverica uviedol, že faktúru vyhotovil, zaúčtoval a DPH priznal v evidencii DPH za apríl 2013. Predmetné služby mali byť vykonané spoločnosťou ENIT, s.r.o., pritom miestne príslušný správca dane (Daňový úrad Žilina) v odpovedi na dožiadanie uviedol, že spoločnosť ENIT, s.r.o. nemá priznanú daň v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie apríl 2013 vo výške 7.000 Eur. U daňového subjektu SCIURUS s.r.o. vykonal Daňový úrad Žilina za zdaňovacie obdobie január - jún 2013 daňovú kontrolu, ktorú ukončil tým, že neuznal odpočítanie dane od prvého dodávateľa spoločnosti ENIT s.r.o., pretože kontrolovaný daňový subjekt pri kontrole za zdaňovacie obdobie apríl 2013 predložil správcovi dane iba faktúru č. 2013044 zo dňa 29. marca 2013, súpis vykonaných prác a príjmové pokladničné doklady, avšak nepredložil žiadne relevantné dôkazy, ktorými by likvidáciu drevnej hmoty a haluziny po ťažbe spoločnosťou ENIT, s.r.o. preukázal. Ku kontrole predložil pokladničné doklady, ktoré boli vyhotovené spoločnosťou ENIT, s.r.o. ako príjemcom jednotlivých úhrad predmetnej faktúry č. 2013044. Z účtovných záznamov kontrolovaného subjektu a z jeho vyjadrení vyplýva, že v čase realizácie platieb úhrad hotovostí nedisponoval dostatočným množstvom finančných prostriedkov na ich úhradu, preto k reálnym úhradám nemohlo dôjsť. Spoločnosť ENIT, s.r.o. bola dňa 19.09.2013 vymazaná z Obchodného registra.

Na základe uvedených kontrolných zistení podľa žalovaného správca dane oprávnené spochybnil skutočnú realizáciu prác tak, ako to deklaroval daňový subjekt (žalobca). Rovnako tak z dôvodu personálneho prepojenia Ing. Miroslava Tajtáka v spoločnostiach BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o. a zastupovania Jána Popiera pred správcom dane na základe plnomocenstva a tiež príbuzenského vzťahu (otec a syn) Jána Popiera s konateľom spoločnosti žalobcu Ing. Jánom Popierom.

Krajský súd dôvodil, že základným kritériom pre posúdenie správnosti aplikácie ustanovenia § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) bolo práve vykonané rozsiahle dokazovanie správcom dane, ktoré sa týkalo dodávateľských a subdodávateľských činností zo strany spoločností BL, spol. s.r.o. Medzilaborecká 17, Bratislava a spoločnosti TISTAR, s.r.o., Trieda SNP, Košice, ktoré mali byť dodávateľmi Jána Popiera ako bezprostredného obchodného partnera žalobcu. Tiež dodávateľských aktivít spoločnosti ENIT, s.r.o., ktorá mala byť dodávateľom pre spoločnosť SCIURUS, s.r.o., ktorá bola takisto partnerom žalobcu.

Aj podľa názoru krajského súdu v súvislosti s odpočítaním dane z faktúr vyhotovených dodávateľmi Jánom Popierom a spoločnosťou SCIURUS, s.r.o. správca dane v rámci vykonanej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2013 správne zistil a dospel k správnym právnym záverom, že fakturované služby mali pre žalobcu vykonávať ich subdodávateľia, ktorými boli spoločnosti BL, spol. s.r.o., TISTAR s.r.o. a spoločnosť ENIT, s.r.o. Na základe jednotlivých dožiadaní a rozsiahleho dokazovania správcom dane bolo podľa krajského súdu bezpochyby zistené, že dodávateľské spoločnosti BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o. s príslušným správcom dane nekomunikovali. Ich bývalý konateľ Ing. Miroslav Tajták sa písomne vyjadril, že svoje podiely predal osobe menom Gábor Szabó z Maďarskej republiky, pričom táto osoba vypovedala pred Kriminálnym úradom Finančnej správy a uviedla, že uvedené spoločnosti, v ktorých by mal vystupovať ako konateľ spoločnosti nepozná, žiadne doklady od Ing. Tajtáka neprevzal, ani o týchto skutočnostiach ohľadom prevodu podielu konateľa nevedel. Nevedel sa vyjadriť ani k činnostiam, ktoré tieto spoločnosti v súčasnej dobe vykonávajú. Deklarovaný zdaniteľný obchod, ktorý mal prebiehať prostredníctvom spoločnosti BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o. vykonala nejaká bardejovská firma, ktorá mala vykonávať práce na základe uvedených faktúr, teda výrub drevín a následne likvidáciu zvyškov po ťažbe drevín, nebola však jednoznačne špecifikovaná a táto spoločnosť, ktorej meno nevedel uviesť ani sám konateľ spoločnosti BL, spol. s.r.o. a spoločnosti TISTAR, s.r.o. zostala neznámou. Ten istý konateľ spoločnosti BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o. Ing. Miroslav Tajták zároveň zastupoval Jána Popiera ako dodávateľa spoločnosti žalobcu. Prítom podľa krajského súdu bolo jednoznačne zisteniami správcu dane preukázané, že Ján Popier je otcom konateľa spoločnosti žalobcu Ing. Jána Popiera.

V danom prípade sa krajský súd stotožnil s názorom správcu dane, že zdaniteľný obchod nerealizoval Ján Popier a spoločnosť SCIURUS, s.r.o., ale v skutočnosti deklarované práce mali vykonávať ich subdodávateľia, a to spoločnosť BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o., resp. pri likvidácii zvyškov po ťažbe drevín spoločnosť ENIT, s.r.o. Avšak správcom dane bolo preukázané, že na adrese sídla jednotlivých spoločností BL, spol. s.r.o. a SCIURUS, s.r.o. sa tieto spoločnosti, resp. zamestnanci týchto spoločností nezdržujú a tieto spoločnosti sú neznáme a samotné predvolania jednotlivých príslušných správcov dane sa vracajú naspäť správcom dane. Samotný prevod týchto spoločností Ing. Miroslavom Tajtákom na osobu Gábora Szabó z Maďarskej republiky je podľa krajského súdu tiež viac ako spochybniteľný z toho dôvodu, že ani preverovaná osoba Gábor Szabó tento prevod obchodných podielov v uvedených spoločnostiach nepotvrdil. Práve naopak, tieto skutočnosti poprel. K tvrdeniam Ing. Miroslava Tajtáka, že faktúry pre spoločnosť Jána Popiera osobne vyhotovil, ale práce mala vykonávať „neznáma bardejovská stavebná firma“ krajský súd uviedol, že samotné uskutočnenie týchto služieb bolo spochybnené vykonaným dokazovaním správcu dane. Uvedené služby boli od počiatku ich vykonávania spochybnené samotnými vyjadreniami jednak Ing. Miroslava Tajtáka, jednotlivými postupmi, ktoré nasledovali po jeho vyjadreniach a jeho konaní, ako aj samotnou existenciou spoločností, ktoré mali byť subdodávateľmi dodávateľa Jána Popiera a spoločnosti SCIURUS, s.r.o., ako dodávateľom, subdodávateľom ktorej mala byť spoločnosť ENIT, s.r.o., ktorá je de facto k 19. septembru 2013 vymazaná z Obchodného registra a ktorá práve v tom čase keď mala byť uvedená

realizácia tejto faktúry vyplatením hotovosti, nedisponovala dostatočným množstvom finančných prostriedkov na jej úhradu, teda na úhradu faktúry zo dňa 15. apríla 2013 vyhotovenú spoločnosťou SCIURUS, s.r.o.

Ďalej krajský súd uviedol, že v prípade dodania prác spoločnosťou SCIURUS, s.r.o. prostredníctvom spoločnosti ENIT, s.r.o. zo zistení miestne príslušného správca dane vyplýva, že u spoločnosti SCIURUS, s.r.o. bola vykonaná daňová kontrola za zdaňovacie obdobie január - jún 2013, ktorá bola ukončená so záverom, že odpočítanie dane od spoločnosti ENIT, s.r.o. nebolo uznané, pretože neboli predložené relevantné dôkazy o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu.

Podľa názoru krajského súdu sa žalovaný dôsledne vysporiadal zo všetkými námietkami daňového subjektu, ktoré boli uvádzané v odvolaní a k týmto, nielenže citoval príslušné ustanovenia, ktorými sa správca dane pri výkone daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie apríl 2013 riadil, ale uviedol aj jednotlivé skutočnosti, ktoré viedli k záveru tak správca dane, ako aj žalovaného.

Čo sa týka námietok a argumentácie žalobcu jednotlivými rozhodnutiami Európskeho súdneho dvora, a to konkrétne rozsudku Európskeho súdneho dvora vo veci C-142/11, ako aj ďalších rozhodnutí Európskeho súdneho dvora v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, aj podľa názoru krajského súdu v predmetnej veci nemožno aplikáciu týchto rozhodnutí pre danú vec použiť, a to kvôli personálnym prepojeniam, ktoré boli jednoznačne preukázané medzi osobami Jánom Popierom ako dodávateľom spoločnosti žalobcu a Ing. Jánom Popierom, ktorý je konateľom spoločnosti žalobcu a následne vzťahom medzi Ing. Miroslavom Tajtákom, ktorý bol splnomocnený ako zástupca pred správcou dane práve konateľom spoločnosti dodávateľa žalobcu. Uvedené personálne prepojenie aj podľa názoru krajského súdu v danom konkrétnom prípade existovalo a práve z dôvodu personálneho prepojenia došiel správca dane k záveru, že táto námietka žalobcu v konaní nie je podľa krajského súdu odôvodnená.

Krajský súd zdôraznil, že jednotlivé vzťahy dodávateľov a subdodávateľov spôsobili práve tú skutočnosť, že zo strany žalobcu neboli splnené podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH, pretože právo na odpočítanie dane z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Na základe uvedených skutočností, ktoré boli podľa názoru krajského súdu bezpochyby preukázané rozsiahlym zisťovaním správca dane došiel aj krajský súd k záveru, že k dodaniu služieb tak, ako ich deklaroval žalobca prostredníctvom uvedených faktúr nedošlo. Podľa krajského súdu bol žalobca jednoznačne povinný preukázať dodanie služieb prostredníctvom dodávateľov a subdodávateľov tak, ako ich deklaroval predloženými faktúrami, z ktorých si uplatnil odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2013. Krajský súd zastával názor, že dodania týchto služieb dodávateľmi a subdodávateľmi spoločnosťami BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o. neboli dostatočne preukázané a ich existencia bola v priebehu vykonávaného dokazovania správcou dane spochybnená.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca nemal v konaní úspech a žalovaný ani pri úspechu v konaní zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania. Preto krajský súd o náhrade trov konania rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznal.

III.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutia žalovaného a správca dane zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Napadnutý rozsudok považoval za vychádzajúci z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že z práva na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 a 2 Ústavy Slovenskej republiky, čl. 6 ods. 1 Dohovoru a § 157 ods. 2 OSP vyplýva povinnosť súdu zaoberať sa účinne pre rozhodnutie významnými námietkami, argumentmi a dôkaznými návrhmi strán. Požiadavky z uvedených ustanovení nemôžu byť naplnené tým, že sa jednostranne obhajujú závery správnych orgánov bez toho, aby výsledok

konfrontácie záverov žalovaného a žalobcu súd predstavil zákonne konformným spôsobom.

Poukázal na to, že správne orgány a ani súd nespochybnili to, že k zdaniteľnému plneniu došlo a služby boli riadne realizované. Predmetom sporu je to, kto vykonal služby pre žalobcu, či došlo v reťazci dodávateľov k podvodnému konaniu, ak k nemu došlo, v čom spočívalo a kto sa ho dopustil. Ďalej, či žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom a či správne orgány uvedenú skutočnosť dokázali. Zdôraznil, že zodpovedanie týchto otázok je prepojené zodpovedaním otázky, či sa súd dostatočne presvedčivo vysporiadal so žalobnými dôvodmi.

Dôvodil, že primárne je potrebné objasniť, kto pre žalobcu poskytol fakturované služby. V tejto súvislosti poukázal na tvrdenia krajského súdu, že zo správnych zistení správcu dane vyplýva, že fakturované služby mali pre žalobcu vykonávať ich subdodávatelia, ktorými boli spoločnosti BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o. K tomu žalobca uviedol, že zo Smernice Rady 2006/112/ES zo dňa 28. novembra 2006 vyplýva, že systém DPH sa vzťahuje na všetky stupne výroby a distribúcie, ako aj poskytovanie služieb. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH je predmetom dane poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-484/03 Optigen, kde sa okrem iného uvádza, že každé plnenie sa musí posúdiť samo o sebe a povaha určeného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže byť zmenená z dôvodu predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí. Žalobca mal za to, že k zdaniteľnému plneniu nepochybne došlo, pričom predložil všetky dostupné dôkazy a doklady, ktorými disponovať mal a mohol. Jednoznačne preukázal, že služby boli poskytnuté dodávateľmi Ján Popier a SCIURUS, s.r.o., ktorí potvrdili dodanie služieb, daň vykázali v priznaniach a riadne odvedli. Za daného stavu podľa žalobcu vylúčenie plnenia poskytnutého žalobcovi týmito dodávateľmi ako samostatných stupňov poskytovania služieb a prijatie záveru, že k zdaniteľnému plneniu došlo len medzi žalobcom a spoločnosťami BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o. je v rozpore s uvedenou smernicou, zákonom o DPH a je dôkazom toho, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil.

Tvrdenie krajského súdu, kedy sa stotožnil so závermi správnych orgánov o preukázaní, že v skutočnosti deklarované práce mali vykonať subdodávatelia BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o. žalobca považoval za rozporné s inými tvrdeniami krajského súdu. Konkrétne krajský súd v závere napadnutého rozsudku prijal záver, že k dodaniu služieb tak, ako ich žalobca deklaroval prostredníctvom predmetných faktúr, uskutočnených dodávateľmi a subdodávateľmi nedošlo. Ďalej, že dostatočne neboli preukázané dodania týchto služieb dodávateľmi a subdodávateľmi BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o., ktorých existencia bola v priebehu vykonaného dokazovania správcom dane spochybnená. Tieto závery krajského súdu, že fakturované služby vykonali pre žalobcu spoločnosti BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o., vykazujú podľa žalobcu znaky arbitrárnosti, pretože dôvody, na ktorých je súdne rozhodnutie založené, sú zjavne protirečivé a popierajú pravidlá formálnej a právnej logiky.

Ďalej žalobca namietal, že v posudzovanom prípade bolo potrebné objasniť otázku, či došlo v reťazci dodávateľov k podvodnému konaniu a ak k nemu došlo, v čom spočívalo a kto sa ho v reťazci dodávateľov dopustil. S poukazom na neutralitu DPH uviedol, že právo uplatniť nárok na odpočet dane je neoddeliteľnou súčasťou systému dane z pridanej hodnoty a v zásade ho nie je možné obmedziť. Mal za to, že splnil všetky podmienky pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov Jána Popiera a spoločnosti SCIURUS, s.r.o. vyplývajúce z § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Zdôraznil, že išlo o legitímne uplatnenie odpočítania dane, ktoré nie je možné považovať za získanie daňovej výhody a nebol to žalobca, ktorý sa dopustil podvodného konania.

Podľa žalobcu je zo zistení správcu dane možné prijať záver, že v reťazci dodávateľov došlo k podvodnému konaniu subdodávateľmi BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o. a ENIT, s.r.o. a toto podvodné konanie spočívalo v tom, že títo subdodávatelia fakturovanú daň nepriznali a neodvedli. V tejto súvislosti opätovne poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, v ktorom sa okrem iného uvádza, že otázka, či DPH splatná vo vzťahu k

predchádzajúcemu alebo nasledujúcim predajom dotknutého tovaru bola alebo nebola zaplatená do štátnej pokladnice, nemá vplyv na práva platiteľa dane odpočítať DPH zapletenú na vstupe. Podľa žalobcu však zistenie, že uvedené spoločnosti fakturovanú a splatnú daň neodviedli, má aj iný rozmer. Ide podľa neho o ťažiskové zistenie, ktoré správca dane v rozpore s § 3 ods. 1 a 3 a § 63 ods. 2 daňového poriadku nikde jednotlivo ani vo vzájomnej súvislosti so všetkými ostatnými dôkazmi nezhodnotil. Táto procesná vada je podľa žalobcu takého charakteru, že sa s jej existenciou spája evidentné porušenie zákonnosti s dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci.

Zastával názor, že potrebné je zodpovedanie otázky, či vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom a či správne orgány uvedenú skutočnosť dokázali. S poukazom na rozsah dôkazného bremena na tomto mieste uviedol, že personálne prepojenie samo o sebe nie je objektívnou skutočnosťou k prijatiu záveru nasvedčujúcemu daňovému podvodu a nezbavuje správcu dane dôkazného bremena a povinnosti nespochybniteľne dokázať, že žalobca vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. Namietal, že krajský súd sa uvedeným vysporiadal len tak, že reprodukoval tvrdenia žalovaného s poukazom na personálne prepojenie a zastupovanie dodávateľa Jána Popiera Ing. Tajtákom pred správcou dane. Keďže v danom prípade daňový podvod podľa žalobcu spočíval v tom, že subdodávateľské spoločnosti fakturovanú a splatnú daň z dodávok služieb pre dodávateľov žalobcu Jána Popiera a SCIURUS, s.r.o. neodviedli, potom je nepostačujúce tvrdiť, že žalobca vzhľadom na personálne prepojenie o predchádzajúcich zdaniteľných obchodoch mohol vedieť, ale bolo povinnosťou správcu dane preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť aj to, že subdodávateľské spoločnosti fakturovanú a splatnú daň z uvedených dodávok neodvedú. Podľa žalobcu si správca dane túto povinnosť nespĺnil, keď v tejto súvislosti nepredložil žiadne dôkazy. V záveroch reprodukovaných krajským súdom ide len o tvrdenia, nie o dôkazy. Dôvodil, že k preukázaniu účasti na daňovom podvode a k splneniu dôkaznej povinnosti správcu dane nepostačuje poukázať na personálne prepojenie a tým vylúčiť aplikáciu judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2010), pričom sa obmedziť len na oznámenie finálneho záveru, že žalobca vedel alebo musel vedieť, že svojím konaním sa zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou daňového podvodu.

Záverom uviedol, že už v žalobe namietal závery správcu dane a žalovaného, ktoré sú založené na skutočnostiach netýkajúcich sa žalobcu, ku ktorým žalobca neniesol dôkazné bremeno, pričom k tomuto sa krajský súd vôbec nevyjadril. Namietal, že žalovaný vo svojom rozhodnutí len zopakoval to, čo zistil správca dane a na čom založil svoje rozhodnutie, pričom krajský súd len reprodukoval vyjadrenia žalovaného bez toho, aby sa s námietkami žalobcu vysporiadal zákonne konformným spôsobom.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Prešove a s vysloveným právnym záverom sa stotožňoval.

IV.

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

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) prejednal vec podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c OSP, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je nutné zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 OSP). V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

Základným poslaním správneho súdnictva je ochrana práv občanov a právnických osôb, o ktorých sa rozhodovalo v správnom konaní (čl. 46 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky); ide o právny inštitút, ktorý umožňuje, aby sa každá osoba, ktorá sa cíti byť rozhodnutím, či postupom orgánu verejnej správy ukrátená, dovolala súdu, ako nezávislého orgánu a vyvolala tak konanie, v ktorom správny orgán už nebude mať autoritatívne postavenie, ale bude účastníkom konania s rovnakými právami, ako ten, o koho práva v konaní ide.

Podstatou konania v správnom súdnictve podľa druhej hlavy piatej časti OSP je preskúmať zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúcemu vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby

Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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 o DPH 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.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 63 ods. 2 daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 5 daňového poriadku rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

V.

Úlohou krajského súdu bolo v rozsahu žalobných dôvodov preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného a posúdiť, či tento postupoval správne, keď potvrdil rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2013 v sume 58.863,72 Eur.

V súlade s judikatúrou Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Kurti v. Turecko - rozsudok z 29. septembra 2005 č. 2507/02, Múčková v. Slovensko - rozsudok z 13. júna 2006 č. 21302/02) je jedným z princípov predstavujúcich neopomenuteľnú súčasť práva na spravodlivý proces aj povinnosť súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie, pričom sa musí vypoariadať s námietkami uplatnenými účastníkmi konania, a to spôsobom zodpovedajúcim ich závažnosti. Pokiaľ súd tejto zákonnej povinnosti nedostojí, a to jednak tým, že sa zistenými skutočnosťami alebo tvrdenými námietkami nezaobera vôbec, alebo sa s nimi vysporiada nedostatočným spôsobom, založí tým nepreskúmateľnosť svojho rozhodnutia. Takýto postup nemožno akceptovať, nakoľko by znamenal otvorenie cesty k ľubovôli v súdnom rozhodovaní a znamenal by porušenie práva na spravodlivý proces (čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky).

Procesným právom účastníka konania odzrkadľujúcim aj jeho právo na spravodlivý súdny proces je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, čo je priamo vyjadrené v povinnosti súdu odôvodniť rozsudok spôsobom upraveným v ustanovení § 157 ods. 2 OSP (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Napadnutý rozsudok postráda dostatočne argumentačne zrozumiteľný výklad právneho posúdenia skutkového stavu podľa príslušných zákonných ustanovení. Krajský súd vo svojom rozsudku podrobne konštatoval dôvody rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov, ktorých závery prevzal, stotožniac sa s nimi a považujúc ich za správne, avšak bez toho, aby sa dôsledne zaoberal všetkými rozhodujúcimi námietkami a skutočnosťami, na ktoré poukazoval žalobca v žalobe. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je jasné, ako krajský súd hodnotil dôkazy predložené žalobcom a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval. Najvyšší súd zdôrazňuje, že súd nemôže argumentáciu účastníka odmietnuť ako nedôvodnú, ale jeho povinnosťou je tiež uviesť, v čom jej nedôvodnosť spočíva. Argumenty súdu musia byť jasné, zrozumiteľné a dostatočne konkrétne. Konštatovanie krajského súdu, že námietky účastníka sú nedôvodné bez toho, aby súd jasne uviedol, prečo ich za nedôvodné považuje,

možno považovať za arbitrárne.

Krajský súd sa na jednej strane stotožnil so zisteniami správcu dane, že služby fakturované žalobcovi Jánom Popierom za výrub drevín a spoločnosťou SCIURUS, s.r.o. za likvidáciu zvyškov po ťažbe boli v skutočnosti žalobcovi poskytnuté subdodávateľmi, t. j. spoločnosťami BL, spol. s.r.o., TISTAR, s.r.o., resp. ENIT, s.r.o. Na druhej strane zároveň v odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd konštatoval, že k dodaniu služieb tak, ako ich deklaroval žalobca na predmetných faktúrach, nedošlo. Rozpor v týchto tvrdeniach krajský súd žiadnym spôsobom nevysvetlil.

V odôvodnení napadnutého rozsudku chýba právna úvaha, o ktorú mal krajský súd oprieť svoje závery, a to nielen v kontexte rozsahu dôkazného bremena žalobcu, ale zároveň argumentácie týkajúcej sa vedomosti žalobcu o prípadnom zneužití systému DPH v reťazci spoločností. Ak podľa záverov správcu dane k dodaniu predmetných služieb skutočne došlo a bolo potrebné zodpovedať otázku reálnych dodávateľov týchto služieb, povinnosťou krajského súdu bolo vysporiadať sa s rozsahom dôkazného bremena žalobcu a závery z toho dostatočne odôvodniť. Rozsah dôkazného bremena daňového subjektu nie je absolútny. Vo vzťahu k hodnoteniu dôkazov predložených daňovým subjektom je správca dane, rovnako tak aj súd v preskúmvacom konaní, povinný skúmať, či žalobca predložil všetky relevantné dôkazy, ktoré od neho možno spravodlivo požadovať a ktoré svedčia o zdaniteľnom obchode tak, ako ho deklaroval (dodanie služieb od dodávateľov Jána Popiera a spoločnosti SCIURUS, s.r.o.). Zároveň vo svojom rozhodnutí dostatočne odôvodniť, aké sú výsledky hodnotenia týchto dôkazov v kontexte s ostatnými zisteniami správcu dane. Ak správca dane zistí, že niektorý článok dodávateľského reťazca nespĺnil svoje daňové povinnosti, resp. jeho konanie vykazuje znaky daňového podvodu, je povinný preukázať a dostatočne odôvodniť, aké mal v tejto súvislosti postavenie daňový subjekt, ktorý si uplatňuje odpočítanie dane, t. j. musí preukázať, že daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje plnenia, ktoré je zaťažené daňovým podvodom. A tento záver zároveň dostatočne odôvodniť. Táto povinnosť zaťažuje aj súd v preskúmvacom konaní. Samotná existencia personálneho prepojenia niektorých článkov dodávateľského reťazca na uvedený záver bez konkrétnej právnej úvahy nepostačuje.

Krajský súd sa pri svojich záveroch stotožňujúc so správnymi orgánmi vôbec nevysporiadal s okolnosťami, na ktoré žalobca poukazoval, a to vo vzťahu k splneniu daňových povinností jeho dodávateľov Jána Popiera a spoločnosti SCIURUS, s.r.o., ktorí predmetné služby žalobcovi fakturovali. Absolútne nedostatočné je odôvodnenie napadnutého rozsudku v časti, v ktorej krajský súd poukázal na nemožnosť aplikácie záverov vyplývajúcich z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 Optigen, a to len s odôvodnením personálneho prepojenia medzi Jánom Popierom a konateľom spoločnosti žalobcu a tiež zastupovania bývalým konateľom subdodávateľov BL, spol. s.r.o. a TISTAR, s.r.o. Ing. Miroslavom Tajtákom pred správcou dane. Strohé konštatovanie o personálnom prepojení nie je možné považovať za objektívnu skutočnosť nesplnenia podmienok pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

VI.

Na základe uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok podľa § 221 ods. 1 písm. f) OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. O trovách odvolacieho konania odvolací súd nerozhodoval. Bude povinnosťou krajského súdu v novom rozhodnutí podľa § 246c ods. 1 v spojení s § 224 ods. 3 OSP rozhodnúť opätovne aj o trovách a ich náhrade v rámci prvostupňového, ako aj odvolacieho konania.

V ďalšom konaní krajský súd opätovne prejedná vec v medziach žaloby, dôsledne sa vysporiada so všetkými podstatnými námietkami, posúdi podstatné skutkové tvrdenia a právne argumenty a návrhy žalobcu, znova o nej rozhodne a svoje rozhodnutie aj riadne a presvedčivo odôvodní.

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

Poučenie:

Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok nie je prípustný.