

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/3/2016
Identifikačné číslo spisu: 5015201171
Dátum vydania rozhodnutia: 29.05.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5015201171.1

UZNESENIE

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu: TENDERFOOD AB, s.r.o., so sídlom Makovického 59/2, Žilina, zast.: TOMANÍČEK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Sládkovičova 6, Žilina, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu č. 121605/2015 zo dňa 08. októbra 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/187/2015-114 zo dňa 22. júna 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/187/2015-114 zo dňa 22. júna 2016 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 Žiline (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. 121605/2015 zo dňa 08. októbra 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom (ďalej aj ako „správca dane“) č. 1106639/2015 zo dňa 07.07.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „zákon č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) vyrubený rozdiel dane v sume 37.038,15 Eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013. Správca dane zároveň žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2013 v sume 24.863,33 Eur a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 12.174,82 Eur.

II.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či pri predložených dokladoch neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar alebo služby v skutočnosti

prevzal alebo akým spôsobom ich tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú tvrdenie daňového subjektu o tom, že predmetná služba alebo tovar boli dodané obchodnou spoločnosťou, ktorá je deklarovaná ako dodávateľ žalobcu. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je zákonnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“).

Dôvodil, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, keďže to zákon neustanovuje, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa - žalobcu. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti možno uzavrieť, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou.

Poukázal na zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu, podľa ktorých správca dane vykonal daňovú kontrolu u žalobcu za zdaňovacie obdobie máj 2013, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 9311401/5/3552293/2014/Pas zo dňa 21. júla 2014. Kontrolou za uvedené zdaňovacie obdobie správca dane zistil, že žalobca si neoprávnene odpočítal DPH z dodávateľských faktúr č. 134120 zo dňa 09. mája 2013, základ dane 65.548,08 Eur, daň 13.109,62 Eur, z faktúry č. 134165 zo dňa 20. mája 2013, základ dane 60.184,08 Eur, daň 12.036,82 Eur a z faktúry č. 13499 zo dňa 28. mája 2013, základ dane 59.458,56 Eur, daň 11.891,71 Eur, v ktorých je uvedený ako dodávateľ TC Grupe, s.r.o., Kajal č. 59. Výsledkom daňovej kontroly bolo rozhodnutie správcu dane č. 1106639/2015 zo dňa 07. júla 2015, ktorým správca dane vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane na úhradu vo výške 12.174,82 Eur za zdaňovacie obdobie máj 2013. V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol, že vyzval daňový subjekt výzvou na predloženie dôkazov č. 9311401/5/21359/2014/Pas zo dňa 23. mája 2014, aby podľa § 45 ods. 2 písm. e) zákona č. 563/2009 Z.z. predložil dôkazy k dodávateľským faktúram od spoločnosti TC Grupe, s.r.o., Kajal č. 59, ktorými nepochybne preukáže uskutočnenie zdaniteľných obchodov deklarovanych predloženými faktúrami, nakoľko dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Dňa 28. mája 2014 sa do sídla správcu dane dostavila splnomocnená zástupkyňa, ktorá však nepredložila žiadne dôkazy. Správca dane na základe vykonaného šetrenia dospel k záveru, že prostredníctvom uvedených spoločností je vytvorených viac fiktívnych plnení, ktoré ako celok vytvárajú umelú situáciu, v ktorej cieľom je vytvorenie podmienok na získanie daňovej výhody. Zistený obchodný reťazec je vytvorený len za účelom odpočítania dane z pridanej hodnoty, kde na začiatku reťazca figuruje zmiznutý platiteľ a na jeho konci platiteľ, ktorý uskutočňuje intrakomunitárne dodania do Českej republiky.

Správca dane v závere prvostupňového rozhodnutia uviedol, že preverením vyššie uvedených daňových dokladov a rozsiahlym šetrením vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov (dodržiavanie ustanovení § 70, § 71 a § 72 zákona o DPH), ale skúmal aj realnosť zdaniteľných obchodov, čo viedlo k reálnemu a správne určeniu daňovej povinnosti daňového subjektu za kontrolované zdaňovacie obdobie máj 2013. Správca dane dospel k záveru, že predložené faktúry sú nevierohodné, dostatočným spôsobom nepreukazujú nárok na uplatnenie odpočítania dane z pridanej hodnoty a že je spochybnená reálna ekonomická činnosť v oblasti predaja mrazeného potravinárskeho tovaru spoločnosti TENDERFOOD AB, s.r.o. Správca dane odpočítanie dane vo výške 37.038,15 Eur neuznal, nakoľko kontrolovaný daňový subjekt nepreukázal, že mu vzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane č. 106639/2015 zo dňa 07. júla 2015 žalobca podal odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 1521605/2015 zo dňa 08. októbra 2015 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že z vyššie uvedeného rozsiahleho šetrenia vykonaného správcom dane sa nepreukázal výdaj zo skladu tovaru od spoločnosti TC Grupe, s.r.o. pre platiteľa (žalobcu). Platiteľ si v zdaňovacom

období máj 2013 uplatnil odpočítanie DPH z troch faktúr vystavených spoločnosťou TC Grupe, s.r.o., ktorá na ich základe mala dodať 63.696 kg kuracích prs, ale v skladovej evidencii Mraziarní a.s. Sládkovičovo sa nachádzala iba jedna výdajka zo dňa 24. mája 2013, kde v poznámke je uvedený platiteľ a množstvo 21.504 kg kuracích prs. K predmetnej výdajke ale platiteľ nepredložil doklady, ktoré by preukázali prepravu tohto tovaru k jeho odberateľovi, prípadne k inému uskladňovateľovi. Tieto skutočnosti, ktoré správca dane zistil pri skúmaní obchodného reťazca spochybňujú vierohodnosť predložených faktúr a na základe toho sa obchody javia ako skutočné v rámci karuselových podvodov.

V závere napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že platiteľ ako daňový subjekt uplatňujúci si právo na odpočítanie DPH neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačne vierohodným spôsobom nevyvrátil pochybnosti správcu dane, ktoré bezprostredne súviseli s tovarom, ktorý platiteľ deklaruje na predložených dokladoch - faktúrach od svojho dodávateľa. Správca dane svoj záver postavil aj na fakte, že platiteľ okrem dodávateľských a odberateľských faktúr, evidencie DPH a bankových výpisov nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok tovaru putujúcich k platiteľovi naplnil skutkovú podstatu o vierohodnosti zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Platiteľ má možnosť predložiť dôkazy svedčiace o tom, že uvedený typ sporného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru, alebo jeho obchodných zvyklostí. Bolo potrebné, aby sám platiteľ preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči takých zdaniteľných plnení, ktoré samé o sebe zneužívajú právo poskytované a vyplývajúce zo zásady neutrality DPH.

Ďalej krajský súd poukázal na žalobné námietky, podľa ktorých správca dane spochybňuje existenciu dodania tovaru od niektorých dodávateľov i napriek tomu, že žalobca predložil jednotlivé faktúry, dodacie listy, boli zistené skutočnosti preukazujúce dodanie tovaru a jeho skladovanie, resp. vyskladnenie od dodávateľa spoločnosti TC Grupe, s.r.o. v prospech žalobcu. V tejto súvislosti krajský súd uviedol, že podľa zistení správcu dane si žalobca odpočítal daň z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr č. 134120, č. 134165 a č. 13499 od dodávateľa TC Grupe, s.r.o., Kajaľ č. 59, IČO: 45 003 254. Vzhľadom na to, že dodávateľom žalobcu bola obchodná spoločnosť TC Grupe, s.r.o., t. j. vystavila všetky tri faktúry za zdaňovacie obdobie máj 2013, správca dane sa predovšetkým zameril na túto obchodnú spoločnosť. Dodávateľom tovaru spoločnosti TC Grupe, s.r.o. boli spoločnosti EXi-line s.r.o., Bratislava a Peter Štěpánek, s.r.o.. Dňa 23. septembra 2014 správca dane vykonal miestne zisťovanie v spoločnosti Mraziarne a.s., Sládkovičovo, kde mala mať spoločnosť EXi-line s.r.o., Bratislava podľa vyjadrenia jej konateľa prenajaté skladové priestory, rovnako ako spoločnosť TC Grupe, s.r.o., ktorej dodávali tovar. Z predloženého zoznamu skladových príjemiek a výdajok spoločnosti Mraziarne a.s., Sládkovičovo vyplýva, že spoločnosť EXi-line s.r.o. nemala v zdaňovacom období máj 2013 na sklade spoločnosti Mraziarne a.s., Sládkovičovo žiaden pohyb naskladnenia a vyskladnenia tovaru. Dodávateľmi spoločnosti EXi-line s.r.o., Bratislava mali byť spoločnosti EXMATIC s.r.o., Bratislava a GROSS CENTRUM s.r.o., Dunajská Streda, u ktorých sa nepreukázalo dodanie tovaru spoločnosti EXi-line s.r.o., Bratislava. Správcovi dane bola pri uvedenom miestnom zisťovaní predložená príjemka tovaru na sklad spoločnosti TC Grupe, s.r.o. v množstve 21.504 kg kuracích prs spolu s dodacím listom od spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. vystaveným dňa 20. mája 2013 viažucim sa k faktúre č. 13VF0625. Faktúra č. 13VF0625 od spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. bola vystavená dňa 20. mája 2013 s dátumom vzniku daňovej povinnosti dňa 22. mája 2013. Vzhľadom na to, že dátumy predložených dokladov nenadväzovali nie je zrejmé, kde sa tovar kuracie prsia v množstve 21.504 kg nachádzal zvyšné dni, pokiaľ prišiel od spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. do skladovateľa Mraziarne a.s., Sládkovičovo. Daňový subjekt Peter Štěpánek, s.r.o. tovar nakúpil od spoločnosti INTEC-VH, s.r.o., Trenčín, čo je uvedené na faktúre č. 21052013 zo dňa 21. mája 2013. Predmetnú faktúru mal vystaviť konateľ spoločnosti Pavol Ráček, čo je ale nereálne vzhľadom na to, že v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia už nežil (zomrel 06. marca 2013). Na základe výsledkov miestneho zisťovania spoločnosti Mraziarne a.s., Sládkovičovo sa nepreukázalo, že spoločnosť TC Grupe, s.r.o. zo skladov v tejto spoločnosti vyskladnila pre žalobcu celé množstvo mrazených kuracích prs, ktoré mala dodať žalobcovi aj s výdajkou zo dňa 24. mája 2013.

Zo zistení správcu dane podľa krajského súdu ďalej vyplýva, že v spornom prípade neboli spochybnené dodávky tovaru žalobcu pre jeho odberateľov, spochybnený bol pôvod tovaru a autentickosť jeho dodania prostredníctvom spoločnosti TC Grupe, s.r.o. Zdôraznil, že v zmysle zákona o DPH je predloženie dokladov len jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Faktúra sama o sebe nie je preukázaním realizácie obchodnej transakcie, nakoľko listinný dôkaz nie je bez preukázania skutkovej podstaty dôkazom o tom, že určité plnenie bolo aj uskutočnené. Je to len tvrdenie o takejto skutočnosti, nakoľko technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne zrealizované bolo alebo nie. Ani skutočnosť, že doklady majú všetky náležitosti podľa § 71 zákona o DPH a sú riadne zaevidované v záznamoch vedených podľa § 70 citovaného zákona, nerobí z nich dôkaz o tom, že odpočítaná daň bola odpočítaná oprávnené. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie odpočítania dane vyjadrené predloženými faktúrami je síce jednou z podmienok, aby bolo na základe nich uznané odpočítanie dane, tieto faktúry však musia byť odrazom reálneho plnenia. Tvrdenia žalobcu, že sa zistili skutočnosti preukazujúce vyskladnenie tovaru pre žalobcu od spoločnosti TC Grupe, s.r.o. sú preto podľa krajského súdu nedôvodné, keďže sa nepreukázalo, že spoločnosť TC Grupe, s.r.o. vyskladnila pre žalobcu deklarované mäso a uskladnila v Mraziarňach a.s., Sládkovičovo v zdaňovacom období máj 2013 celé množstvo mrazených kuracích prs tak, ako je deklarované na predložených faktúrach. Zároveň sa nepreukázala ani preprava tovaru.

Za nedôvodnú krajský súd považoval námietku žalobcu vo vzťahu k nariadeniu č. 178/2002, ktorého účelom je zabezpečiť vysledovateľnosť potravín a v prípade potravinového incidentu umožniť identifikáciu takýchto potravín a následne stiahnutie nebezpečnej potraviny z trhu. Žalobca síce uviedol, že ustanovenia nariadenia č. 178/2002 na vypátranie a dosledovanie prvovýrobcu boli plnom rozsahu zachované, ale neuviedol, akým spôsobom zabezpečil vysledovateľnosť tovaru v prípade potravinového incidentu.

Nedôvodnou je podľa krajského súdu aj námietka žalobcu, že rozhodnutie správcu dane nezohľadňuje zásady spravodlivého procesu z dôvodu, že mu nebolo umožnené preukázať svoje tvrdenia, a preto ide o rozhodnutie predčasné, arbitrárne a svojvoľné. Krajský súd v tejto súvislosti dôvodil, že žalobcovi bolo priznané právo byť riadne oboznámený a vyzoomený so zistenými skutočnosťami správcu dane, bolo mu umožnené vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Žalobca okrem dodávateľských a odberateľských faktúr, evidencie DPH, bankových výpisov podľa krajského súdu nevyvinul žiadne úsilie k tomu, aby preukázal, že v rámci dodávok naplnil skutkovú podstatu a vierohodnosť zdaniteľného plnenia, ktoré deklaruje vo svojich vystavených dokladoch. Žalobca mal možnosť predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ sporného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru alebo jeho obchodných zvyklostí.

Pokiaľ žalobca v žalobe namieta, že nemôže zisťovať a preverovať obchodné transakcie svojich dodávateľov, nakoľko na to nemá žiadne právne nástroje a možnosti, tak túto námietku krajský súd taktiež vyhodnotil ako nedôvodnú. Uviedol, že z obsahu protokolu z kontroly nevyplýva, že orgán daňovej správy od daňového subjektu TENDERFOOD AB, s.r.o. požadoval doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od ktoréhokoľvek daňového subjektu v kontrolovanom obchodnom reťazci. Skutočnosť, že tieto doklady boli v rámci šetrenia správcu dane preverované ako iné súvisiace daňové doklady preukazujúce realizáciu zdaniteľných plnení obchodovaním so sporným tovarom medzi jednotlivými článkami obchodného reťazca neznamená, že bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní vo veci preverenie jeho nároku na nadmerný odpočet takéto daňové doklady týkajúce sa iných subjektov predkladať.

Krajský súd mal za to, že právom a povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu bolo, aby sám predložil dôkazy potvrdzujúce, že predmet obchodu skutočne existoval. Mohol predložiť dôkazy svedčiacie o tom, že uvedený typ kontrolovaného zdaniteľného obchodu a spôsob jeho prevedenia ako i komunikácia s klientmi, prípadne s odberateľmi sa nijako neodlišuje od ním vykonávaných obdobných obchodov s uvedeným typom tovaru. Rovnako tak spôsob preverovania množstva a kvality tovaru. Žalobca v rámci

daňovej kontroly podľa krajského súdu nepredložil žiadne dôkazy okrem faktúr a dodacích listov, a preto krajský súd konštatoval, že v administratívnom spise sa nenachádza žiaden doklad, ktorý by predložil žalobca na osvedčenie svojich tvrdení. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nepreukázal žiadnymi vierohodnými dôkazmi existenciu tovarov a služieb, nepreukázal, že zo strany dodávateľa bolo uskutočnené dodanie predmetného tovaru v zmysle § 8 zákona o DPH, preto nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH a následne odberateľovi uvedenom na faktúre (žalobca) nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na § 51.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi trovy konania nepriznal.

III.

Proti tomuto rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Poukázal na rozsah dôkazného bremena daňového subjektu podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, v rámci ktorého daňový subjekt preukazuje len skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní. Zdôraznil, že žiadne ďalšie skutočnosti nie je daňový subjekt povinný preukazovať. Mal za to, že daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa.

Dôvodil, že daňový subjekt nemá povinnosť skúmať pôvod tovaru od prvovýrobcu až ku konečnému spotrebiteľovi, ale jeho dôkazná povinnosť spočíva v preukázaní skutočností pre uplatnenie dane na vstupe, ktorou je nadobudnutie tovaru od jeho dodávateľa. Účelom nariadenia č. 178/2002 nie je prezradenie obchodného reťazca osobám v ňom zúčastneným, ale má zabezpečiť vysledovateľnosť potravín a v prípade potravinového incidentu umožniť identifikáciu takýchto potravín. Povinnosťou prevádzkovateľov potravinárskych podnikov, ktorá sa vzťahuje na všetkých prevádzkovateľov vo všetkých fázach výroby, spracovania a distribúcie potravín živočíšneho pôvodu, vrátane prvovýrobcov, maloobchodu, veľkoobchodu, sprostredkovateľov, skladovateľov, prepravcov, je zabezpečiť informácie, údaje o zásielke, podrobný opis potravín a dátum odoslania. Tieto informácie, vrátane vstupných a expedičných údajov musia byť denne aktualizované a uchovávané. Všetci prevádzkovatelia potravinárskych podnikov musia byť schopní identifikovať v potravinovom reťazci jeden krok dozadu a jeden krok dopredu. Žalobca mal za to, že v jeho prípade preukázal identifikáciu jedného kroku dozadu a jedného kroku dopredu a i napriek tomu správca dane žiadal preukázanie dodávateľa nášho dodávateľa, čo nie je podľa žalobcu možné, nakoľko je to súčasť obchodného tajomstva.

Uviedol, že existencia skutočností namietaných správcou dane, a to dodávka od spoločnosti TC Grupe, s.r.o. vyplýva okrem faktúr aj z predložených dodacích listov, mailovej komunikácie, prepravných dokladov a sumárnej zostavy príjmu a výdaja z Mraziarni Sládkovičovo, kde je zachytený každý pohyb príjmu a výdaja tovaru. Mal za to, že tieto dôkazy hodnoverne preukazujú skutočnosti vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktoré tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Považoval za nevyhnutné poukázať na to, že daňový subjekt nemá povinnosť nadštandardne zabezpečovať dôkazy, ak u dodávateľov nebola riadne vedená evidencia. To, že si správca dane nedokázal zabezpečiť skutočnosti potrebné ohľadom plnenia dodávateľových subdodávateľov, ešte neznamena neunesenie dôkazného bremena na strane daňového subjektu. Správca dane ako i krajský súd skutočnosť nepreukázania dodávky tovaru vyvodzujú z toho, že spoločnosti TC Grupe, s.r.o. sa nepodarilo preukázať dodanie tovaru spoločnosťou EXi-line s.r.o. Neunesenie dôkazného bremena uvedenou spoločnosťou nemôže zaťažovať žalobcu.

Podľa žalobcu je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia od následného dokazovania, pričom od žiadneho subjektu nemožno spravodlivo požadovať, aby preukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia inými ako štandardnými dôkaznými prostriedkami. Poukázal na to, že okrem faktúry predložil aj dôkazy o disponovaní so zdaniteľným plnením, najmä dodacie listy, príjemky na sklad, fotografie, ako aj ďalšie dôkazy, ale

správca dane žiadny z uvedených dôkazov nepovažoval za hodnoverné. Požiadavky správcu dane na unesenie dôkazného bremena žalobca považoval za nespľniteľné.

Poukázal na právny názor Európskeho súdneho dvora (ďalej aj ako „ESD“) vyslovený vo veciach C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), podľa ktorého nárok na odpočet dane nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený prechádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Rovnako tak na názor ESD vyslovený v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében kft.), podľa ktorého odpočítanie DPH v zásade nemôže byť zamietnuté z dôvodu nezákonnosti, ktorej sa dopustil vystaviteľ faktúry. Odpočet DPH však môže byť zamietnutý, ak zdaniteľná osoba, ktorá si uplatňuje odpočet vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie, zakladajúce nárok na odpočet, je súčasťou daňového podvodu. Dôkazné bremeno však nesú daňové orgány a od zdaniteľnej osoby, ktorá si uplatňuje odpočet, môže byť požadovaná len obozretnosť primeraná okolnostiam. Podľa žalobcu správca dane chce dôsledky porušenia povinnosti preniesť na tretí subjekt a nie na subjekty, ktoré sú za porušenie povinnosti zodpovedné, resp., ktoré nadobudnutie tovaru nevedia vydokladovať.

Okrem uvedeného žalobca poukázal na to, že krajský súd sa nezaoberal námietkami ohľadom zákonnosti vykonanej daňovej kontroly a jednotlivých dôkazných prostriedkov. V tejto súvislosti dôvodil, že až z protokolu o vykonaní daňovej kontroly sa dozvedel, že v rámci kontroly boli vykonávané viaceré úkony, na ktorých mal žalobca, resp. jeho právny zástupca zákonné právo byť prítomný. Zdôraznil, že je závažným porušením procesných a ústavných práv daňového subjektu, ak sa až z doručeného protokolu o kontrole dozvie, že správca dane vypočul tretie osoby (obchodných partnerov alebo iné osoby) bez jeho prítomnosti. Týmto postupom podľa žalobcu došlo zo strany správcu dane k porušeniu jeho práv na spravodlivý proces, konkrétne práva byť prítomný pri výsluchu svedka, klásť mu otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní. Následkom porušenia procesných práv je nezákonnosť takto získaného dôkazu a jeho nepoužiteľnosť v konaní, čo a contrario vyplýva aj z ustanovenia § 24 ods. 4 daňového poriadku.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu súhlasil s napadnutým rozsudkom Krajského súdu v Žiline 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 konania 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 súdництва 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 § 19 ods. 1, veta prvá a druhá, zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

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 § 25 ods. 4 daňového poriadku ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyzvať daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

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 vyrubený rozdiel DPH v sume 37.038,15 Eur za zdaňovacie obdobie máj 2013.

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).

Záver krajského súdu, ktorý len konštatoval nedôvodnosť tvrdení žalobcu o tom, že sa zistili skutočnosti preukazujúce vyskladnenie tovaru pre žalobcu od spoločnosti TC Grupe, s.r.o., a to bez akejkoľvek bližšej právnej úvahy, nemožno považovať za dostačujúce. Krajský súd oprel svoje závery o nedôvodnosti uvedených tvrdení žalobcu s poukazom na nepreukázanie vyskladnenia deklarovaného mäsa (celého množstva mrazených kuracích prs) pre žalobcu spoločnosťou TC Grupe, s.r.o. a jeho uskladnenia v Mraziarňach a.s., Sládkovičovo v zdaňovacom období máj 2013 tak, ako bolo deklarované na predložených faktúrach. Rovnako tak s poukazom na nepreukázanie prepravy tovaru. Krajský súd však svoje závery nepodložil bližšou právnou úvahou. Žalobca totiž v žalobe rozporoval závery správcu dane a žalovaného o tom, že údaje z dokladov predložených žalobcom (napr. faktúry a dodacie listy) nesedia so zisteniami počas daňovej kontroly. Predovšetkým údaje týkajúce sa množstva uskladneného a vyskladneného tovaru. Ak krajský súd skonštatoval správnosť zistení daňových orgánov, na základe ktorých nárok žalobcu na odpočítanie dane z predložených faktúr nebol uznaný, z jeho rozsudku muselo byť zrejmé, akým spôsobom a na základe akej úvahy dospel k tomuto záveru. Pokiaľ krajský súd len stroho konštatoval, že táto námietka žalobcu nie je opodstatnená bez toho, aby svoj záver bližšie zdôvodnil, jeho rozhodnutie nespĺňa základné atribúty zákonnosti.

Krajský súd sa navyše opomenul vysporiadať so žalobnou námietkou týkajúcou sa porušenia procesných a ústavných práv daňového subjektu zo strany správcu dane, konkrétne práva byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky pri ústnom pojednávaní a miestnom zisťovaní. Záver krajského

súdu o tom, že žalobcovi bolo priznané právo byť riadne oboznámený a vyzrozmienený so zistenými skutočnosťami správcu dane, bolo mu umožnené vyjadriť sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam a predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, nie je možné považovať za dostačujúci a odpovedajúci na otázku, či správca dane v priebehu daňovej kontroly dodržal všetky procesné zásady, vrátane zachovania procesných práv daňového subjektu podľa § 3 ods. 2 v spojení s § 25 ods. 4 daňového poriadku.

Najvyšší súd dodáva, že Nariadenie (ES) č. 178/2002, ktorým sa ustanovujú všeobecné zásady a požiadavky potravinového práva, zriaďuje Európsky úrad pre bezpečnosť potravín a stanovujú postupy v záležitostiach bezpečnosti potravín, je vo vzťahu k rozhodnutiam daňových orgánov nepodstatné, resp. na rozhodnutia daňových orgánov nemá zásadný vplyv. Uvedené nariadenie sa totiž netýka posudzovania splnenia podmienok na odpočítanie DPH z faktúr prijatých žalobcom, a to aj napriek tomu, že týmito faktúrami sa preukazuje dodanie mäsa ako potraviny. Prípadné porušenie povinností vyplývajúcich z tohto nariadenia je predmetom samostatného konania pred príslušným správny orgánom, pričom nejde o konanie, v ktorom sa skúma splnenie podmienok na odpočítanie dane. Rovnako tak vo vzťahu k dôvodom napadnutých rozhodnutí daňových orgánov nie je zásadná žalobcom poukazovaná judikatúra ESD, napr. spojené veci C-80/11 a C-142/11 (Mahagében kft.), týkajúca sa rozdelenia dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane pri preukazovaní účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, základom pre rozhodnutia daňových orgánov nebolo konštatovanie účasti žalobcu na daňovom podvode, ale rozpor medzi zisteniami správcu dane a žalobcom predloženými dokladmi.

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 argumenty účastníka sú nedôvodné bez toho, aby súd uviedol, prečo ich za nedôvodné považuje, možno považovať za arbitrárne.

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.

Záverom najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že aj napriek tomu, že odvolanie žalobcu proti rozsudku krajského súdu bolo podané dňa 05. augusta 2016, t. j. odvolacie konanie bolo začaté už po účinnosti zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku, postupoval odvolací súd podľa ust. § 492 ods. 2 SSP z dôvodu, že rozsudok krajského súdu ešte nenadobudol právoplatnosť, preto nemohol súd posudzovať odvolanie žalobcu ako kasačnú sťažnosť a v konaní postupovať podľa Správneho súdneho poriadku.

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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.