

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/44/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200282
Dátum vydania rozhodnutia: 24.10.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200282.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: BIZ MIND SK s.r.o. v likvidácii so sídlom Dukelská 1219/13, Nové Mesto nad Váhom, IČO: 36 342 220, zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčikom, advokátom so sídlom Gelnická 33, Košice proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101087495/2017 zo dňa 26. mája 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného, proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/86/2017-57, zo dňa 5. júna 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/86/2017-57 zo dňa 05. júna 2018 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

O d ô v o d n e n i e :

I. Konanie na správnom súde

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len krajský súd alebo správny súd) rozsudkom č.k. 11S/86/2017-57 zo dňa 05. júna 2018 zrušil rozhodnutie žalovaného č.101087495/2017 zo dňa 26. mája 2017 sa vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov konania.

2. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín zo dňa 28. 02.2017, ktorý vyrubil žalobcovi rozdiel v dani z pridanej hodnoty zdaňovacie obdobie september 2012, keď správca dane s poukazom na § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ Zákona o DPH neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH vo výške 2.809,20 Eur z dodávateľských faktúr za nákup lepiacej pásky a etikiet z dodávateľskej faktúry č. 04/12/2809 zo dňa 28.9.2012 a č. 05/12/2809 zo dňa 28.9.2012 od spoločnosti RINID, s.r.o., DPH vo výške 22.977,27 € za sprostredkovanie predaja kuracích pŕs a lepenia etikiet a kolkov, z dodávateľskej faktúry č. 280901212 zo dňa 28.9.2012 a č. 280902212 zo dňa 28.9.2012 od spoločnosti Bussiness enterprise, s.r.o. a jednak DPH vo výške 68.401,86 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa FAMAX plus s.r.o. so sídlom Klincová 37/B,

Bratislava, IČO: 46 375 830 za nákup mrazených kuracích prs Brasil, a to konkrétne:

- faktúra č. 262012 zo dňa 5.9.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 67 584,00 eur, daň vo výške 11 264,00 eur,
- faktúra č. 272012 zo dňa 06.09.2012 množstvo 21 280 kg v celkovej hodnote 70 224,00 eur, daň vo výške 11 704,00 eur,
- faktúra č. 282012 zo dňa 14.09.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 67 584,00 eur, daň vo výške 11 264,00 eur,
- faktúra č. 302012 zo dňa 19.09.2012 množstvo 21 024 kg v celkovej hodnote 68 622,34 eura, daň vo výške 11 437,06 eura,
- faktúra č. 312012 zo dňa 21.09.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 67 584,00 eur, daň vo výške 11 264,00 eur,
- faktúra č. 332012 zo dňa 27.09.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 68 812,80 eura, daň vo výške 11 468,80 eura. Platba za nákup tovaru prebehla bezhotovostne, cez účet.

3. Správny súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že bolo zistené, že ide o v poradí tretie rozhodnutie žalovaného vo veci. Prvotne správca dane rozhodol o nepriznaní nadmerného odpočtu a vyrubení dane rozhodnutím zo dňa 31.03.2014, ktoré bolo na odvolanie žalobcu žalovaným potvrdené rozhodnutím zo dňa 14.07.2014. Toto rozhodnutie bolo predmetom súdneho prieskumu. Tunajší súd rozsudkom č.k. 13S 229/2014-61 zo dňa 3.6.2015 žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Správny súd sa vo svojom rozhodnutí sám dotkol otázky podvodného konania, účasti žalobcu na tomto konaní a vedomostnej stránky veci. Na odvolanie žalobcu Najvyšší súd SR rozsudkom zo dňa 1.12.2016 rozsudok tunajšieho súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného a správcu dane zrušil, pričom zaviazal žalovaného doplniť dokazovanie výsluchom svedka F.. I. a následne sa zaoberať podľa vnútroštátnych pravidiel otázkou existencie podvodného, resp. zneužívajúceho konania, účasti žalobcu na ňom, vrátane otázky či vedel alebo mohol vedieť, že je jeho súčasťou. Na základe rozsudku NS SR žalovaný rozhodnutím zo dňa 11.1.2017 zrušil ostatné rozhodnutie správcu dane, ktorý nanovo rozhodol vo veci rozhodnutím zo dňa 28.2.2017.

4. Poukázal na to, že z pôvodne vykonaného dokazovania vyplynulo, že obchodovania s tovarom mrazené kuracie prsia Brasil sa účastnili viaceré spoločnosti, ktoré vytvorili v rámci Európskej únie reťazec v zložení Plusfood Hungary Kft (Maďarsko) - MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX plus s.r.o. (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t.j. Slovensko) - NOE Handels GmbH (Rakúsko), resp. WF Interfoods Handels GmbH (Rakúsko). Na území Slovenska vystupovali v rámci vyššie uvedeného obchodného reťazca dve spoločnosti (žalobca a FAMAX plus s.r.o.), pričom intrakomunitárne nadobudnutie tovaru na Slovensku malo nastať v spoločnosti FAMAX plus s.r.o., ktorá bola povinná priznať a odviesť DPH z nadobudnutia tovaru na Slovensku a následne, po dodaní tohto tovaru žalobcovi si mohla súčasne túto DPH aj odpočítať, avšak z ceny tovaru fakturovaného žalobcovi bola povinná odviesť DPH do štátneho rozpočtu, čo však neučinila a DPH v tejto spoločnosti je nevyhnutelná. Dodávateľská spoločnosť je nekontaktná, nespolupracovala so správcom dane, jej konateľom bol po W. Q. od roku 2010 B. O., ktorý je bezdomovcom. W.I. Q. disponoval s účtom dodávateľskej spoločnosti aj po tom ako už nebol štatutárom spoločnosti.

5. Zdaniteľné plnenie sa v časti obchodného reťazca MADE GROUP, a.s. (Česko) - FAMAX plus s.r.o. (Slovensko) - BIZ MIND SK s.r.o. (žalobca, t.j. Slovensko) - NOE Handels GmbH (Rakúsko), resp. WF Interfoods Handels m.b.H. (Rakúsko) realizovalo bez akejkoľvek prekládky tovaru a celú prepravu zabezpečovala spoločnosť J & M TRANSPED, s.r.o. Olomouc, ktorá celú túto prepravu (z Hněvotína cez Nové Mesto nad Váhom do Viedne) fakturovala spoločnosti MADE GROUP, a.s., pričom za českú spoločnosť MADE GROUP, a.s. konal F. I., ktorý organizačne zabezpečoval celú prepravu tovaru z Čiech, cez Slovensko až do Rakúska. F. I., ktorý konal za českú spoločnosť MADE GROUP, a.s. bol uvedený na zmluve ako kontaktná osoba.

6. V rámci obchodného reťazca sa vyskytli nezrovnalosti daňových dokladov, keď na všetkých sporných faktúrach bolo nesprávne uvedené identifikačné číslo pre daň dodávateľa žalobcu (spoločnosti

FAMAX plus s.r.o.). Spoločnosť FAMAX plus s.r.o. bolo pridelené identifikačné číslo pre daň 2023357380, na sporných faktúrach je však uvedené identifikačné číslo pre daň 2023056233. Existovali aj nezrovnalosti ohľadne množstva fakturovaného tovaru na jednotlivých stupňoch obchodného reťazca a ceny za tento tovar.

7. Správny súd poukázal na to, že v rámci doplneného dokazovania v intenciách rozhodnutia odvolacieho súdu svedok F. I. uviedol, že prepravu zabezpečovala a aj platila spoločnosť MADE GROUP, a.s., pričom svedok bol telefonickým kontaktom pre šoféra. Cena uhradenej dopravy bola premietnutá do ceny tovaru fakturovanej spoločnosti FAMAX plus s.r.o.. Preprava sa vždy realizovala z Olomouca do Nového Mesta nad Váhom, kde p. Q. tovar fyzicky skontroloval a potom sa dohovárať s p. W.. F. I. sprevádzal tovar do Nového Mesta nad Váhom, sledoval zaplatenie ceny na firemný účet a po zaplatení tovar prepustil ďalej. Preprava pokračovala do Rakúska, pričom svedok sa jej už nezúčastnil. Dopravu však organizačne zabezpečoval svedok Nečas (a to až do Rakúska) a bol na telefóne k dispozícii šoférovi. Informácie o mieste vykládky tovaru v Rakúsku mu poskytol p. Q.. Do zaplatenia tovaru bol za tovar zodpovedný svedok, preto bol uvedený ako kontaktná osoba v zmluve o preprave. Išlo len o údaj o kontaktnej osobe pre šoféra a to len ohľadne prepravy. Svedok uviedol, že s odberateľmi v Rakúsku nemal nič spoločné, išlo o partnerov p. Q. a W.. Tovar určite nebol vykladaný, mohlo sa stať, že boli odobraté vzorky. Cenu stanovoval svedok, pričom obsahovala nákupnú cenu, obchodnú maržu a cenu dopravy. Správcovi dane sa nepodarilo kontaktovať p. W. Q. a predvolať ho na výsluch.

8. Správny súd konštatoval, že Najvyšší súd SR nepovažoval odôvodnenie prvotného rozhodnutia správneho súdu za dostačujúce, zaviazal správne orgány doplniť dokazovanie a zaoberať sa existenciou podvodného, resp. zneužívajúceho konania a vedomosťou žalobcu o tom, že sa na ňom zúčastňuje.

9. Mal za to, že Súdny dvor opakovane zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v článku 167 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (rozsudok Bonik). Je však potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112. Súdny dvor v tejto súvislosti rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať noriem práva Únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (opätovne rozsudok Bonik). Tak je to v prípade, ak daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ako aj v prípade, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojou kúpou zúčastnila na plnení, ktoré bolo súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Zdaniteľná osoba sa totiž musí na účely smernice 2006/112 považovať za účastníka na tomto podvode, a to bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo poskytnutia služieb v rámci jej uskutočnených zdaniteľných plnení na výstupe.

10. Vzhľadom na uvedené, mal za to, že právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Keďže zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti uvedené v predchádzajúcom bode tohto rozsudku sú splnené. Vnútroštátnym súdom napokon prináleží overiť, či dotknuté daňové úrady preukázali existenciu takýchto objektívnych skutočností.

11. Správny súd okrem toho konštatoval, že spoločným znakom konceptu zneužitia práva v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora je, že mieri na tzv. umelé situácie, keď fyzické či právnické osoby

zámerne umelo vytvoria podmienky pre získanie výhody plynúcej z unijného práva, bez toho, aby formálne porušili právne normy. Ide teda o prípady, keď aj napriek formálnemu splneniu podmienok stanovených právom, nedôjde k dosiahnutiu cieľa týchto noriem. Za zneužitie je považovaná situácia, keď zo všetkých objektívnych okolností vyplýva, že hlavným účelom dotknutých plnení bolo získanie daňových zvýhodnení. Napriek splneniu formálnych podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami smernice o DPH a vnútroštátnych predpisov, ktoré túto smernicu vykonávajú by bolo poskytnutie daňového zvýhodnenia v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Je preto potrebné zistiť skutočný obsah a význam dotknutých plnení a pričom je možné zobrať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi subjektmi účastnými sa na pláne na znížení daňovej záťaže. (rozsudok Súdneho dvora zo dňa 21.02. 2006, Halifax, C-255/02, odst. 73-75 a 81). Za zneužitie práva je preto možné vo všeobecnosti označiť obchádzanie zmyslu a účelu právnych noriem, bez toho, aby muselo dôjsť ku konaniu v rozpore s ich znením. Uviedol tiež, že naopak podvodom na DPH dochádza k porušeniu právnych noriem. Podvody na DPH môžu mať rôzne formy. Ako poznamenal generálny advokát Ruiz-Jarabo Colomer vo svojom stanovisku k spojeným veciam Kittel a Recolta (C-439/04 a C-440/04, odst. 35), v skutočnosti existujú varianty tak neobvyklé alebo spletité, ako je predstavivosť tých, ktorí ich pripravujú. Vo všetkých prípadoch ide v podstate o to, že nie je určitá čiastka odvedená získaná ako DPH. Jedná sa teda o dva odlišné spôsoby ako neoprávnene získať daňový prospech.

12. Správny súd prisvedčil žalobcovi v tom zmysle, že v rozsudku Súdneho dvora zo dňa 22.10.2015, C-277/14 bol dodávateľ daňového subjektu okrem iného nekontaktný, nespolupracoval s daňovým úradom. Budova, ktorá mala byť jeho sídlom bola schátralá a vylučovala vykonávanie hospodárskej činnosti, nepodával daňové priznania, nemal dokonca v predmete podnikania činnosť, ktorej sa sporný obchod týkal. Uvedené skutočnosti samé o sebe Súdny dvor nepovažoval za rozhodné pre odopretie nároku na odpočítanie dane. Vo veci C-277/14 však nebolo sporné, že tovar bol daňovému subjektu dodaný, pričom v prejednávanej veci bola práve táto skutočnosť žalovaným spochybnená. Okrem toho vo veci C-277/14 Súdny dvor opätovne skonštatoval, že nepriznanie odpočtu DPH musí byť podmienené preukázaním, že daňový subjekt vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet bolo súčasťou podvodu na DPH (bod 50 rozsudku).

13. Správny súd ďalej konštatoval, že v predmetnej právnej veci správca dane doplnil dokazovanie tak, ako mu nariadil odvolací súd. Vo svojej výpovedi svedok F. I. poskytol určité vysvetlenie, prečo je jeho meno uvedené na zmluve o preprave, súčasne uviedol, že cena dopravy bola premietnutá do ceny tovaru. Potvrdil, že tovar išiel bez prekládky, pričom ho sprevádzal na Slovensko, a po odkontrolovaní úhrady kúpnej ceny bol tovar prepravený k odberateľovi, ktorého označil W.. Q.. Uvedené skutočnosti, ktoré vyšli najavo, správca dane vyhodnotil v podstate len všeobecne a to tak, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa FAMAX plus s.r.o., pričom tieto faktúry nemajú ani zákonom stanovené náležitosti. Z odôvodnenia jeho rozhodnutia je zrejmé, že správca dane nespochybnil existenciu samotného tovaru a ani to, že tento bol dovezený na Slovensko a následne dodaný do iného členského štátu, ale spochybnil reálnu účasť spoločnosti FAMAX plus s.r.o. v tomto obchodnom vzťahu. Konštatoval, že takéto plnenie vykazuje znaky zneužívajúceho konania, pretože sporné plnenia majú umelý charakter s cieľom získať daňovú výhodu vo forme uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr, na ktorú by inak daňový subjekt nebol oprávnený. Otázkou vedomosti žalobcu, že sa zúčastňuje na takomto konaní sa vôbec nezaoberal, a to napriek záväznému pokynu obsiahnutého v rozhodnutí Najvyššieho súdu SR. Uvedené odstránil až žalovaný, ktorý v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že nedostatky na faktúrach nie sú samé o sebe dôvodom pre odopretie nároku na odpočet dane. Poukázal na presúvanie dôkazného bremena pri spochybnení pravdivosti predložených faktúr od dodávateľa FAMAX plus s.r.o.. Následne konštatoval, že dodávateľská spoločnosť FAMAX plus s.r.o. neodviedla do štátneho rozpočtu daň, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane, a teda niet pochyb, že došlo k daňovému úniku. Vedomosť žalobcu, že sa zúčastňuje daňového úniku mala byť preukázaná tým, že mu nebol dodaný žiaden tovar a boli vystavené len faktúry bez plnenia. Jeho vedomosť o fiktívnom obchode je teda podľa žalovaného nespochybniteľná.

14. Správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného po doplnení dokazovania neobsahuje riadne a zrozumiteľné vyjadrenie toho, aké skutkové zistenia správne orgány ustálili po doplnení dokazovania, ktoré bolo vykonané s poukazom na obsah rozhodnutia Najvyššieho súde SR v tejto veci. Žalovaný vo svojom rozhodnutí jasne neuviedol, aké skutkové zistenia podľa neho vyplynuli z doplnenej výpovede F.F. I., či jeho tvrdeniam uveril, a to celkom či sčasti. Neuviedol jasne celkový zistený skutkový stav, napríklad nebolo zrejmé, či za situácie keď správne orgány nespochybujú existenciu tovaru, ako aj skutočnosť, že bol prepravený cez Slovenskú republiku odberateľovi do Rakúska, mali za preukázané, že ho na Slovensku niekto prevzal, resp. či sa tovar pred odoslaním do Rakúska nachádzal v Novom Meste nad Váhom (tak ako tvrdil svedok). Žalovaný k uvedenému uvádza, že ho „mal prevziať“ p. Q., pričom z uvedeného vyjadrenia nie je dostatočne zrejmé či touto formuláciou mal za to, že ho táto osoba prevzala alebo nie a ani to, o čo (ktorý dôkaz) opiera svoj skutkový záver.

15. Správny súd ustálil, že aj z uvedeného v odseku 35 rozsudku vyplýva dôležitosť skutkových zistení, z ktorých sa potom odvodzuje aj identifikovanie zneužívajúceho alebo podvodného konania a následnej vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto konaní. S ohľadom na uvedené, je nevyhnuté, aby žalovaný jednoznačne ozrejmil skutkové závery, z ktorých vychádzal, jasne a zrozumiteľne uviedol, ktoré dôkazy považoval za rozhodné a následne sa vyjadril k tomu, či išlo v danej veci o podvodné alebo zneužívajúce konanie a v nadväznosti na uvedené riadne odôvodnil svoje závery o vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto konaní. Vzhľadom na závažnosť zistení ohľadne nedodania tovaru podľa názoru správneho súdu, je teda potrebné, aby boli skutkové závery riadne odôvodnené. V predmetnej právnej veci žalovaný konštatoval, že žalobcovi tovar nebol dodaný a to za situácie keď nespochybnil jeho existenciu, dodanie odberateľovi do Rakúska a to aj cez územie Slovenka. Uvedené uzavrel za situácie, že podľa obchodného práva, nie je podmienkou nadobudnutia vlastníckeho práva resp. práva nakladať s ním ako vlastníkom, fyzické odovzdanie tovaru a v zmysle zákona o DPH a judikatúry Súdneho dvora sa požaduje pre vznik nároku na odpočet DPH len tzv. ekonomické vlastníctvo. Aj s poukazom na uvedené je potrebné, aby žalovaný svoje závery riadne odôvodnil.

16. Pokiaľ ide o trovy konania, žalobca bol v konaní v celom rozsahu úspešný, preto mu správny súd podľa § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku priznal voči neúspešnému žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

17. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalovaný v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Ako dôvod kasačnej sťažnosti uviedol ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f/ a písm. g/ Zákona č. 162/2015 Z.z. Sťažovateľ namietal, že správny súd vo svojom rozsudku neuviedol podľa akého konkrétneho ustanovenia SSP zrušil rozhodnutie žalovaného. Z tohto dôvodu mal žalovaný za to, že odôvodnenie predmetného rozsudku nie je dostatočne zrozumiteľné, keď neuviedol citáciu paragrafu na základe ktorého zrušil rozhodnutie žalovaného a chýba jeho aplikácia na konkrétny prípad. Tak isto poukázal na to, že vo svojom rozsudku sa nezaoberal námietkami žalobcu vo veci neuznania odpočítania dane z faktúr spoločnosti RINID s.r.o. Bratislava za nákup lepiacej pásky a etikiet a vo veci neuznania odpočítania dane z faktúr od spoločnosti Business enterprise, s. r.o. Bratislava za služby sprostredkovania predaja kuracích pís a za služby lepenia etikiet a kolkov. Tým, že sa nezaoberal so všetkými žalobnými námietkami a neuviedol ustanovenie SSP podľa ktorého postupoval, nesprávnym procesným postupom znemožnil žalovanému, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Naplnil tak dôvod na podanie kasačnej sťažnosti s poukazom na § 440 ods. 1 písm. f/ SSP.

18. Sťažovateľ namietal, že závery krajského súdu obsiahnuté v napadnutom rozsudku sú v rozpore s rozhodnutím žalovaného, nakoľko správca dane dostatočne skutkový stav zistil, čo potvrdzuje správny súd v bode 36 rozsudku a dostatočne vyhodnotil zistenia, čo správny súd tiež vo svojom rozsudku uvádza. Skutočnosť, že až žalovaný odstránil nedostatky odôvodnenia správca dane, nemôže zakladať

nezákonnosť rozhodnutia žalovaného.

19. Sťažovateľ tiež poukázal na to, že sám žalobca nespochybňuje skutočnosť, že v deklarovanom obchodnom vzťahu došlo k daňovému úniku. Žalovaný tvrdil, že na reálnej dodávke tovaru medzi spoločnosťami MADE GROUP, a.s. Praha, Česká republika a rakúskym odberateľom NOE Handels GmbH Viedeň a WF Interfoods Handels m.b.H. Vosendorf boli umelo vložené dve slovenské spoločnosti a to FAMAX plus s.r.o. Bratislava a žalobca s cieľom nelegálneho daňového úniku resp. neoprávnenej daňovej výhody spočívajúcej v uplatnení odpočítania dane žalobcom, ktorá nebola dodávateľom, spoločnosťou FAMAX plus s.r.o. Bratislava odvedená. Dokazovanie vykonané správcom dane potvrdilo skutočnosť, že tovar kuracie prsia bol dodaný spoločnosťou MADE GROUP, a.s. Praha, Česká republika rakúskym odberateľom NOE Handels GmbH Viedeň a aj WF Interfoods Handels m.b. H. Vosendorf. Tovar bol prepravovaný prepravcom J&M Transped ,s.r.o. Olomouc objednaný českým dodávateľom, ktorý mal celú prepravu započítanú v cene tovaru a bol kontaktnou osobou až do miesta vyloženia miesta tovaru v Rakúsku.

20. Sťažovateľ poukázal na to, že na doklade „Smlouva o přepravě věci (dle Obchodního zákonníku a úmluvy CMR)” zo dňa 03.09.2012 je uvedené: „vykládka 05.09.2012 do 8,00 hod. Nové Mesto nad Váhom, SK a do 13,00 hod. Wien, A, názov firmy MRAŽÍRNY, kontaktní osoba F. I., ulice: ALTENSTRASSE 12, WIEN, stát: A” (strana 11 rozhodnutia žalovaného), F. I. vo svojej výpovedi uviedol, že bol kontaktnou osobou len pre prepravcu (strana 19 rozhodnutia žalovaného). Žalovaný sa s tými dôkazmi zaoberal na stranách 19 až 23 žalobou napadnutého rozhodnutia. Ak by dodanie tovaru z Českej republiky do Rakúska išlo priamo bez zapojenia slovenských spoločností alebo len so zapojením žalobcu, nedošlo by k daňovému úniku v Slovenskej republike.

21. Žalovaný mal zato, že právnické osoby zámerné umelo vytvorili podmienky pre získanie výhody plynúcej z unijného práva, bez toho, aby formálne porušili právne normy. Formálne boli vystavené faktúry, aj keď v prípade spoločnosti FAMAX plus s. r. o. Bratislava s uvedením IČO, DIČ a IČ DPH inej spoločnosti FAMAX s.r.o. Bratislava, kde do 24.11.2011 bol tiež konateľom W. Q.. Preprava bola cez Slovenskú republiku zrealizovaná, so zastávkou v Novom Meste nad Váhom, pri ktorej W. W. Q., bývalý konateľ spoločnosti FAMAX plus s. r. o. Bratislava, skontroloval množstvo tovaru priamo na kamióny. Jedná sa o tvrdenie žalobcu aj F. I., ktoré však nebolo preukázané listinnými dôkazmi. Je zrejme, že žalovaný, ako aj správca dane, primárne vychádzali z predložených listinných dôkazov, prihliadali však aj na tvrdenia zúčastnených osôb. Poukázali na rozpory v tvrdeniach žalobcu, ako aj F. I.F., tiež vyhodnotili, že konateľom dodávateľa FAMAX plus s. r. o. Bratislava bol v čase deklarovania zdanieľných obchodov bezdomovec W. O., s ktorým však ani žalobca, ani F. I. nekonali. Konali s osobou, ktorá nebola oprávnená konať v mene dodávateľa FAMAX plus s. r. o. Bratislava, bývalým konateľom W. Q.. Skutočnosť, že žalobca nekonal s osobou oprávnenou konať v mene dodávateľa uvedeného na faktúre, nemožno pripísať na ťarchu štátu. Ak za spoločnosť FAMAX plus s. r. o. Bratislava nekonala osoba oprávnená konať v mene tejto spoločnosti, záver žalovaného, že tovar žalobcovi nedodala táto spoločnosť a preto na základe dokladov od tejto spoločnosti nemá nárok na odpočítanie dane, je podľa názoru žalovaného logický a nie rozporný.

22. Na strane 13. rozhodnutia žalovaný uvádza, že žalobca dňa 26.04.2013 tvrdil, že tovar bol prevzatý spoločnosťou FAMAX plus s. r. o. od spoločnosti MADE GROUP a.s., Praha v sklade na Banskej 4, Nové Mesto nad Váhom a zároveň tam dostal súpis ku tovaru, ktorý sa nachádzal na mraziarenskom prívесе. Od pána Q. dostal faktúru, ktorú hneď uhradili na účet spoločnosti FAMAX plus s. r. o. Bratislava. Po prevedení čiastky im v ten istý deň pán Q. uvoľnil tovar, vodič prepravnej spoločnosti J&M TRANSPED s.r.o. vystavil CMR, on mu odovzdal doklady pre odberateľa NOE Handels GmbH, Viedeň, AT a odoslal ho s tovarom k odberateľovi. Takýto postup potvrdil aj F. I., ktorý potvrdil, že v Novom Meste nad Váhom si W. Q. tovar fyzicky skontroloval, Aleš Nečas v Novom Meste nad Váhom sledoval zaplatenie na firemný účet a po zaplatení tovar prepustil ďalej (strana 19 rozhodnutia). Toto všetko malo byť splnené napríklad v časovom horizonte jednej hodiny a desať minút, od 7,10 do 8,30 hod. (strana 11 rozhodnutia), čo žalovaný vidí ako nereálne. Na stranách 11 a 12 rozhodnutia žalovaný uvádza zrejme nezrovnalosti v predložených dôkazoch, chronologické, rozdiely v množstve tovaru,

označení tovaru, ako aj nelogické a neekonomické zníženie ceny tovaru. Žalovaný mal zato, že opakovane vyhodnotil zistené rozpory a závery ustálil na stranách 22 a 23 žalobou napadnutého rozhodnutia.

23. Poukázal tiež na to, že na stranách 19 a 20 rozhodnutia vyhodnotil rozporné tvrdenia žalobcu a F.Š. I. so záverom, že ak subdodávateľ odporučil platiteľovi jeho dodávateľa, znamená to, že sa nemohli zoznámiť až v Novom Meste pri odovzdávaní tovaru a tvrdenie žalobcu (W. Q. predstavil F. I. žalobcu ako svojho obchodného partnera, žalobca sa teda s F.T. I. stretol prvýkrát až v Novom meste nad Váhom, kde F. I. osobne odovzdával tovar spoločnosti FAMAX plus, s.r.o.) vyhodnotil žalovaný ako nepravdivé, účelové. Spôsob zoznámenia sa s W. Q. žalovaný hodnotil ako pozoruhodný, ale nie zreteľahodný, nakoľko v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov W. Q. už nebol oprávnený konať v mene spoločnosti FAMAX plus s. r. o. Bratislava.

24. Krajský súd neprehliadol na skutočnosť, že tovar žalobcovi nebol dodaný spoločnosťou FAMAX plus s. r. o. Bratislava, aj keď je možné (a z výpovede zástupcu žalobcu to vyplýva), že pred žalobcom sa W. Q. tváril ako konateľ tejto spoločnosti. Práve táto skutočnosť, že W. Q. nebol konateľom, zamestnancom, ani splnomocneným zástupcom spoločnosti FAMAX plus s. r. o. Bratislava, pričom je túto zásadnú skutočnosť možné si kýmkoľvek a kedykoľvek overiť v obchodnom registri, je jedným z faktorov, na základe ktorých žalobca mal a mohol vedieť o zapojení do daňového úniku. Ďalšou skutočnosťou sú nesprávne IČO, DIČ a IČ DPH na faktúre, z ktorej si žalobca uplatnil odpočítanie dane.

25. Žalovaný v žalobou napadnutom rozhodnutí sa vyrovnal so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcom, vyhodnotil zistenia správca dane, ako to správny súd uvádza v odseku 36. Najvyšší súd SR rozsudkom sp. zn. 4Sžf/71/2015 zo dňa 01.12.2016 uložil žalovanému, aby podľa vnútroštátnych pravidiel dokazovania overil, či došlo k zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobcu a či žalobca o takomto konaní vedel alebo musel vedieť. Doplnenie konania, tak ako to žalovanému nariadil odvolací súd, žalovaný uložil správcovi dane. Žalovaný uviedol, že overil, že došlo k zneužívajúcemu konaniu u dodávateľa žalobcu a že žalobca o takomto konaní vedel alebo mal vedieť, tak ako mu to uložil Najvyšší súd SR. S otázkou vedomosti žalobcu a zapojení do daňového úniku sa žalovaný vyrovnal na strane 22 žalobou napadnutého rozhodnutia. Čo sa týka vyhodnotenia výpovede F. I.a, podľa žalovaného správca dane dostatočne vyhodnotil túto výpoveď v kontexte so všetkými zisteniami na stranách 20 až 23 rozhodnutia prvostupňového orgánu. Na strane 23 rozhodnutia už aj správca dane uvádza, že nespochybňuje existenciu samotného tovaru a ani to, že samotný tovar bol dovezený na Slovensko a následne dodaný do iného členského štátu, ale spochybňuje reálnu účasť spoločnosti FAMAX plus s. r. o. Bratislava v predmetnom obchodnom vzťahu.

26. K zrozumiteľnosti tvrdení uvedených v odsekoch 37 a 38 rozsudku krajského súdu žalovaný uviedol, že tovar bol bez ekonomického odôvodnenia prepravený cez českú spoločnosť (ktorá ako jediný zapojený článok v Českej republike nemala povinnosť odvieť daň), prepravený cez Slovensko so zastávkou v Novom Meste nad Váhom, pričom spoločnosť FAMAX plus s. r. o. Bratislava daň z nadobudnutia tovaru nepriznala a daň z predaja tovaru žalobcovi neodviedla. Spoločnosť FAMAX plus s. r. o. Bratislava konala zdanlivo dovoľene, ale bola vložená do fakturačného reťazca jedine s cieľom umožniť žalobcovi vybrať odpočítanie dane. Ak by žalobca nakúpil tovar rovno od spoločnosti MADE GROUP, a. s. Praha, pri intrakomunitárnom nadobudnutí tovaru by musel daň priznať a k neoprávnenému odpočítaniu dane by nedošlo. Žalobca mal a mohol vedieť o zapojení sa do zneužívacieho konania, pretože práve žalobca bol ten, kto odpočítanie dane v tejto správcom dane preukázanej umelej konštrukcii vybral zo štátneho rozpočtu. Dôvodom neuznania odpočítania dane žalobcovi nebol rozdiel medzi fyzickým alebo ekonomickým nadobudnutím vlastníckeho práva k tovaru, ale preukázaný daňový únik.

27. Žalovaný mal za to, že v žalobou napadnutom rozhodnutí sa vyjadril k tomu, či išlo v danej veci o podvodné alebo zneužívajúce konanie a v nadväznosti na uvedené riadne odôvodnil svoje závery o vedomosti žalobcu o jeho účasti na takomto konaní. Výhnutie sa daňovej povinnosti na základe

cezhraničného a špekulatívneho vystavenia štylizovanej konštrukcie vzťahov a úprav medzi spoločnosťami rôznych členských štátov bez dosiahnutia hospodárskeho efektu, je zneužitím práva. Jeho východiskovým znakom je rozdiel medzi formou a hmotným základom, resp. hmotnou podstatou právneho úkonu alebo operácie, ktorá sa uskutočňuje len na účely vyhnutia sa daňovej povinnosti, v prípade žalobcu získania neoprávneného odpočítania dane. Vyhýbanie sa daňovej povinnosti je pojem, ktorý sa vo všeobecnosti používa na opísanie takých úprav záležitostí daňového subjektu, ktorých cieľom je znížiť jeho daňovú povinnosť, a aj keď by boli na prísne právnom základe, zvyčajne sú v rozpore so zámerom zákona, ktorý sa mal dodržiavať. Pregnantne je tento pojem vymedzený ako „preskupenie daňových záležitostí daňovníka v medziach práva tak, že si zníži daňovú povinnosť“. Vtedy, keď sa transakcie skonštruujú primárne na účely vyhnutia sa zdaneniu, sú v rozpore s duchom zákona, čím sa naplňajú znaky zneužitia práva.

28. Poukázal v tejto súvislosti na rozsudok SD EÚ vo veci C-126/10 Foggia, bod 50. Je zrejmé, že tovar bol cez Slovensko prepravený, avšak cieľom tejto umelej konštrukcie bol daňový únik. V prípade žalobcu sa jedná o daňový únik v sume 94 218,37 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, v ktorom si žalobca podaným daňovým priznaním k DPH uplatnil nadmerný odpočet v sume 80 313,02 eura, pričom správca dane mu na základe vykonaného dokazovania vyrubil vlastnú daňovú povinnosť v sume 19 905,35 eura, ako to vyplýva z výroku aj odôvodnenia žalobou napadnutého rozhodnutia. V prípade žalobcu ide o umelú konštrukciu v zmysle § 3 ods. 6 daňového poriadku. Žalovaný mal zato, že aj keď podľa platnej judikatúry je potrebné rozoznávať formy daňových únikov na DPH (zneužitie práva, daňový podvod, simulácia), v prípade preukázania daňového úniku dopad pre žalobcu, spočívajúci v neuznaní neoprávneného odpočítania dane a vyrubení vlastnej daňovej povinnosti, je rovnaký. Z uvedeného dôvodu postup správcu dane, keď neuznal žalobcom uplatnené neoprávnené odpočítanie dane a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť, bol zákonný.

29. Súdny dvor Európskej únie v rozsudkoch zvyrazňuje, že právo na odpočet je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a nemôže byť v zásade obmedzené, pričom sa uplatňuje na celkovú výšku DPH zaťažujúcu plnenia uskutočnené na vstupe. To však platí len v prípade, ak neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti. Správca dane preukázal a žalovaný ustálil, že práve takéto konanie je aj v prípade žalobcu. Žalovaný postupoval v súlade so záverom rozsudku SD EÚ aj vo veci C-425/2006, Italservice Srl, v ktorej uviedol, že vnútroštátny súd môže pri posudzovaní prípadu vziať do úvahy čisto umelo vytvorený charakter deklarovaných plnení, ako aj právne, hospodárske alebo personálne vzťahy medzi dotknutými hospodárskymi subjektmi, pokiaľ tieto skutočnosti sú takej povahy, že ukazujú na to, že získanie daňového zvähodnenia predstavuje hlavný cieľ.

30. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že kritériom pre posúdenie toho či nesprávnym procesným postupom súd znemožnil žalovanému aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, musí byť najmä intenzita akou malo byť zasiahnuté do procesných práv žalovaného vzhľadom k okolnostiam prípadu. Dôvodom zrušenia rozhodnutia kasačným súdom nemôže byť akékoľvek porušenie procesných práv účastníka konania ale iba podstatné porušenie procesných práv, ktoré v konečnom dôsledku viedlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. K dôvodu zrušenia podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP nesprávne právne posúdenie uviedol, že sťažovateľ len prepisoval jednotlivé zistenia uvedené v rozhodnutí avšak neuviedol, v čom vidí nesprávne právne posúdenie krajským súdom. K odvolaniu sa na aplikáciu § 74 ods. 2 Daňového poriadku uviedol, že toto ustanovenie nie je možné aplikovať pri zjavnej absencii riadneho odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia.

31. Žalobca uviedol, že ustálená judikatúra Najvyššieho súdu SR (napríklad rozsudky 1 Sžf/16/2016, 1 Sžf/31/2016, 1 Sžf/61/2016 a iné) v súvislosti s posudzovaním oprávnenosti práva na odpočítanie dane uvádza, že ako jeden z kľúčových problémov sa od počiatku javí otázka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom v prípade preukázania vzniku práva na odpočítanie dane zaťažuje dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zásadne daňový subjekt a v prípade preukázania zneužitia práva alebo účasti na daňovom podvode (najmä § 3 ods. 6 Daňového poriadku) je dôkazné bremeno len na správcovi dane. Poukázal pri tom na to, že bolo zistené, že všetci účastníci

obchodného reťazca a to MADE GROUP a.s. a FAMAX Plus s.r.o. a žalobca a rakúski odberatelia, potvrdili dodanie tovaru. Bolo preukázané, že rakúski odberatelia nenakupovali tovar od spoločnosti MADE GROUP, a.s. a žalovaný účelovo v rozpore so smernicou Rady 2006/112/ES zo stupňa distribúcie vylúčil spoločnosť FAMAX Plus, s.r.o. a žalobcu. Poukázal aj na jeden z posledných rozsudkov Najvyššieho súdu ČR pod sp. zn. 5 AfS/60/2017 z 30.01.2018.

III. Konanie pred kasačným súdom, právne názory

32. Najvyšší súd SR konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa § 455 Správneho súdneho poriadku keď deň vyhlásenia rozhodnutia 24.10.2019, bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 Správneho súdneho poriadku).

33. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie sťažovateľa v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel dane v sume 94.218,37 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2012, nadmerný odpočet v sume 80.312,02 Eur nebol priznaný a vyrubená daň bola v sume 13.905,35 Eur. Správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si jednak DPH vo výške 2.809,20 € za nákup lepiacej pásky a etikiet z dodávateľskej faktúry č. 04/12/2809 zo dňa 28.9.2012 a č. 05/12/2809 zo dňa 28.9.2012 od spoločnosti RINID, s.r.o., DPH vo výške 22.977,27 € za sprostredkovanie predaja kuracích prís a lepenia etikiet a kolkov z dodávateľskej faktúry č. 280901212 zo dňa 28.9.2012 a č. 280902212 zo dňa 28.9.2012 od spoločnosti Bussiness enterprise, s.r.o. a jednak DPH vo výške 68.401,86 € z dodávateľských faktúr od dodávateľa FAMAX plus s.r.o. so sídlom Klincová 37/B, Bratislava, IČO: 46 375 830 za nákup mrazených kuracích prís Brasil, a to konkrétne: faktúra č. 262012 zo dňa 5.9.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 67 584,00 eur, daň vo výške 11 264,00 eur, faktúra č. 272012 zo dňa 06.09.2012 množstvo 21 280 kg v celkovej hodnote 70 224,00 eur, daň vo výške 11 704,00 eur, faktúra č. 282012 zo dňa 14.09.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 67 584,00 eur, daň vo výške 11 264,00 eur, faktúra č. 302012 zo dňa 19.09.2012 množstvo 21 024 kg v celkovej hodnote 68 622,34 eura, daň vo výške 11 437,06 eura, faktúra č. 312012 zo dňa 21.09.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 67 584,00 eur, daň vo výške 11 264,00 eur, faktúra č. 332012 zo dňa 27.09.2012 množstvo 20 480 kg v celkovej hodnote 68 812,80 eura, daň vo výške 11 468,80 eura. Platba za nákup tovaru prebehla bezhotovostne, cez účet.

34. Sťažovateľ v rámci daňového konania dospel k záveru, že nedošlo k reálnemu dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľmi FAMAX Plus, s.r.o., Bratislava, RINID, s.r.o. Bratislava a Bussiness enterprise, s.r.o. Bratislava.

35. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutie sťažovateľa je nepreskúmateľné, nakoľko žalovaný v rozhodnutí jasne neuviedol aké skutkové zistenia podľa neho vyplynuli z doplnenej výpovede F. I., či jeho tvrdeniam uveril a to celkom, či sčasti, pričom neuviedol jasný zistený skutkový stav.

36. V prvom rade sa kasačný súd zaoberal kasačnou námietkou sťažovateľa s poukazom na ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f/ SSP, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym kasačným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Sťažovateľ namietal, že krajský súd v rozsudku neuviedol podľa akého konkrétneho právneho ustanovenia SSP, zákona č. 162/2015 Z.z. rozhodnutie žalovaného zrušil a tiež, že sa správny súd nezaoberal námietkami žalobcu vo veci neuznania odpočtu dane z faktúr od dodávateľa - spoločnosti RINID, s.r.o. Bratislava za nákup lepiacej pásky a etikiet a vo veci neuznania odpočtu dane z faktúr od dodávateľa spoločnosti Bussiness enterprise, s.r.o. Bratislava za služby sprostredkovania predaja kuracích prís a za služby lepenia etikiet a kolkov.

37. Podľa § 2 ods. 1,2 SSP v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo

právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

(2) Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

38. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

39. Podľa § 191 ods. 1 písm. a/ až g/ SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

- a) bolo vydané na základe neúčinného právneho predpisu,
- b) ho vydal orgán, ktorý na to nebol zo zákona oprávnený,
- c) vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci,
- d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov,
- e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci,
- f) skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia, je v rozpore s administratívnymi spismi alebo v nich nemá oporu,
- g) došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia alebo opatrenia vo veci samej

40. Kasačnú sťažnosť je možné podať iba z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 SSP. Dôvody kasačnej sťažnosti a jej uplatnenie, nie sú v porovnaní s dovolacími dôvodmi vymedzené tak striktné, najmä preto, že konanie pred správnym súdom je jednoinštančné a kasačná sťažnosť je jediným opravným prostriedkom umožňujúcim preskúmať rozhodnutie krajských súdov.

41. Správny súdny poriadok v odseku 1 § 440 SSP upravuje dva základné typy dôvodov kasačnej sťažnosti:

- a) vady uvedené pod písmenami a/ až f/ a pod písmenami j/ (tzv. vady zmätočnosti)
- b) nesprávne právne posúdenie veci pod ktoré zákon špecifikuje aj odklon od ustálenej rozhodovacej praxe najvyššieho súdu a nerešpektovanie záväzného právneho názoru vyslovenom v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti (pís. g) až i).

42. Uvedené dôvody kasačnej sťažnosti sa od seba kvalitatívne líšia. Prvý z nich umožňuje nápravu takých rozhodnutí, ktoré trpí závažnými procesnými nedostatkami. Druhý z nich, nesprávne právne posúdenie sa zameriava na právnu istotu, jednotu súdneho rozhodovania a vývoj práva. Uplatnenie dôvodov kasačnej sťažnosti je predovšetkým plne v dispozícii účastníkov konania, resp. ďalších subjektov, ktorým svedčí sťažnostná legitímácia (§ 442 SSP). Dôvodmi kasačnej sťažnosti (sťažnostnými bodmi) je kasačný súd viazaný , okrem prípadov ak je kasačnou sťažnosťou napadnuté rozhodnutie krajského súdu vydané v konaní, v ktorom krajský súd nebol viazaný dôvodmi žaloby (§ 453 ods. 2 veta za bodkočiarkou).

43. K dôvodom kasačnej sťažnosti pre zmätočnosť konania pred krajským súdom kasačný súd udáva, že kasačnou sťažnosťou možno napadnúť rozhodnutie krajského súdu z dôvodu, že v konaní pred ním došlo k vadám uvedeným v § 440 ods. 1 písm. a/ až f/ a písm. j/, pričom dôvody vypočítané v týchto ustanoveniach majú procesnoprávny charakter. Ide najmä o vady, ktoré spočívajú v nesplnení niektorej z podmienok konania, ktorých následkom je zmätočnosť rozhodnutia. Ak je rozhodnutie krajského súdu postihnuté niektorou z týchto väd, kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie bez toho, aby sa zaoberal vecnou stránkou preskúmaného rozhodnutia.

44. Dôvod zmätočnosti formulovaný v § 440 ods. 1 písm. f) SSP - krajský súd nesprávnym procesným

postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, nahradil pôvodný dôvod zrušenia rozhodnutia podľa § 221 ods. 1 písm. f) OSP a dovolací dôvod podľa § 237 písm. f) O.s.p. a to „účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom“. Z dôvodovej správy k ustanovenia § 440 SSP vyplýva, že doterajší pojem „právo na spravodlivý proces“ nahradil doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, keďže obsahové znaky pojmu právo na spravodlivý proces vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu SR a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti, nestačí jedna izolovaná vada na uplatnenie kasačnej sťažnosti a naopak, ak konanie ako celok znaky spravodlivosti nevykazuje, bude kasačná sťažnosť v zmysle § 439 ods. 1 SSP prípustná vždy.

45. Pri posudzovaní nesprávneho procesného postupu, ktorý spočíva v tom, že účastníkovi konania bolo znemožnené uskutočňovanie jemu patriace procesné práva, bude nevyhnutné posudzovať intenzitu zásahu do práva na spravodlivý proces a jednotlivé konkrétne porušenia procesných práv, bude potrebné hodnotiť v kontexte celého správneho súdneho konania, a v kontexte dopadu na ďalšie procesné postupy krajského súdu a možnosti účastníka konania namietat', alebo zvrátiť jeho nesprávny postup. Základný rámec práva na spravodlivé súdne konanie (právo na spravodlivý proces - right to fair trial) aplikovateľný pre správne súdne konanie je obsiahnutý v článku 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd v znení jeho protokolov, ktorý bol uverejnený v oznámení Federálneho ministerstva zahraničných vecí pod č.209/1992 Zb. s účinnosťou od 18. marca 1992. Toto právo je podľa judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky implikované aj v článku 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky. Formuláciou uvedenou v článku 46 ods. 1 Ústavy SR, ústavodarca v základnom právnom predpise Slovenskej republiky vyjadril zhodu zámerov vo sfére práva na súdnu ochranu správnym režimom súdnej ochrany podľa Dohovoru (k tomu náleží Ústavného súdu SR sp. zn. II ÚS 71/1997) a preto nemožno v obsahu týchto práv vidieť zásadnú odlišnosť. Z tohto právneho názoru možno vyvodit' že právo na spravodlivý proces sa nezaručuje iba článkom 6 ods. 1 Dohovoru, ale že je implikované aj v 7. oddieli druhej hlavy Ústavy Slovenskej republiky. Ústavný súd pri svojej rozhodovacej činnosti konštantne zohľadňuje a vychádza z judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva aplikovateľnej na prerokované veci.

46. Jednotlivé čiastkové práva, ktoré tvoria obsah práva na spravodlivý proces je možné vyvodit' z rozhodovacej činnosti Európskeho súdu pre ľudské práva. Patrí sem právo, najmä právo na prístup súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci. V rámci posledného spomínaného práva je možné zdôrazniť princíp rovnosti účastníkov konania, rovnosti zbraní, princíp kontradiktórnosti a právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Aj podľa judikatúry Ústavného súdu SR je obsah základného práva na spravodlivý proces pomerne zložito štruktúrovaný a patrí do neho viacero samostatných subjektívnych práv a princípov, ktoré sú buď konkrétne (verejnosť konania, konanie bez zbytočných prietahov, právo na nezávislý a nestranný súd) alebo v zásade abstraktne (riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, predvídateľnosť rozhodnutia, zákaz svojvoľného postupu súdu a ďalšie).

47. Právo na spravodlivý proces sa vymedzuje ako procesné právo. Pod nesprávnym procesným postupom súdu treba rozumieť taký postup správneho súdu, ktorým sa znemožnilo účastníkovi konania realizácia tých procesných práv, ktoré majú slúžiť na ochranu a obranu jeho práva záujmov v tom konkrétnom konaní, pričom miera tohto porušenia bude znamenať nespravodlivý súdny proces.

48. Sťažovateľ namietal, že správny súd v odôvodnení rozsudku neuviedol konkrétne ustanovenie Správneho súdneho poriadku (zákona č. 162/2015 Z.z.) podľa ktorého súd zrušil rozhodnutie žalovaného. Kasačný súd uznal túto námietku sťažovateľa dôvodnou, nakoľko zrušenie rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy je možné iba zo zákonom stanovených dôvodov uvedených v ust. § 191 SSP, ktorými sú jednak vady konania, alebo rozhodnutia (opatrenia), ktoré mohli mať vplyv na zákonosť vydaného rozhodnutia a jednak nezákonnosť rozhodnutia alebo opatrenia spočívajúca v nesprávnom posúdení otázok vyplývajúcich z hmotného práva.

49. Kasačný súd mal za to a vyhodnotil, že neuvedenie konkrétneho dôvodu zrušenia rozhodnutia žalovaného, resp. jeho nesubsumovanie pod konkrétne ust. § 191 ods. 1 písm. a) až g) SSP, presné neuvedenie ust. podľa ktorého správny súd rozhodol, ako postup správneho súdu ktorým sa znemožnilo účastníkovi konania realizácia tých procesných práv, ktoré majú slúžiť na ochranu a obranu jeho práv a záujmov v tomto konaní. Uvedenie konkrétneho zrušujúceho dôvodu s poukazom na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. a/ až g/ SSP je potrebné aj z hľadiska ďalšieho konania vo veci pred orgánmi verejnej správy. Tento dôvod zrušenia nie je možné vyvodit' ani z bodov 37, respektíve 38 odôvodnenia rozsudku správneho súdu, dá sa len domnievať, že išlo o nepreskúmateľnosť rozhodnutia žalovaného pre nezrozumiteľnosť resp. nedostatok dôvodov s poukazom na § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

50. Z tohto dôvodu keďže správny súd neuviedol konkrétny dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného s poukazom na ustanovenie § 191 ods. 1 písm. a/ až g/ SSP bolo možné konštatovať, že uvedeným postupom krajský súd znemožnil žalovanému, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces v kontexte aj s ďalšou kasačnou námietkou žalovaného uznanou zo strany kasačného súdu.

51. Vo vzťahu ku kasačnej námietke žalovaného a to nedostatočného odôvodnenia rozsudku, že správny súd sa nezaoberal námietkami žalobcu vo vzťahu k neuznaniu odpočtu dane z faktúr od spoločnosti RINID,s.r.o. Bratislava za nákup lepiacej pásky a etikiet a vo veci neuznania odpočítania dane z faktúr od spoločnosti Bussiness enterprise,s.r.o. Bratislava za služby sprostredkovania predaja kuracích pís a za služby lepenia etikiet a kolkov kasačný udáva: aj keď by sa javilo, že táto námietka by prislúchala skôr žalobcovi, kasačný súd uznal aj uvedenú námietku žalovaného dôvodnou, nakoľko skutočne správny súd posudzoval podľa odôvodnenia rozsudku len vzťah žalobcu a dodávateľa spoločnosti FAMAX Plus,s.r.o. Bratislava vo vzťahu k špecifikovaným faktúram ku ktorým nebol uznaný odpočet DPH vo vzťahu k žalobcovi (samozrejme aj reťazec súvisiacich obchodných spoločností s touto dodávkou). Správny súd sa ale nezaoberal v tomto kontexte námietkami žalobcu vo vzťahu k uvedeným dvom spoločnostiam RINID s.r.o. Bratislava a Bussiness enterprise, s.r.o. Bratislava aj keď žaloba žalobcu smerovala aj vo vzťahu k neuznaniu uplatneného odpočtu DPH žalobcu aj vo vzťahu k týmto dvom obchodným spoločnostiam.

52. Za postup odnámajúci účastníkovi konania možnosť konať pred súdom, možno označiť aj nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia rozhodnutia súdu pričom následkom nedostatku riadneho odôvodnenia rozhodnutia je jeho nepreskúmateľnosť. V odôvodnení rozhodnutia musí súd vyriešiť otázky, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasnený skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzal do všetkých detailov sporu. V danom prípade, teda písomné vyhotovenie rozhodnutia správneho súdu neobsahuje základné vysvetlenie podstatných dôvodov pre rozhodnutie súdu, keď v danom prípade úplne absentuje poukaz na uvedený vzťah žalobcu s uvedenými dvoma obchodnými spoločnosťami, dodávateľmi, tiež nie je uvedené podľa akého konkrétneho ust. SSP bolo správnym súdom rozhodnuté. Bude preto potrebné, aby s poukazom na § 469 SSP krajský súd vo veci opätovne rozhodol, pričom jasne uvedie dôvod - právne ustanovenie § 191 ods. 1 písm. a/ až g/ SSP podľa ktorého došlo k zrušeniu napadnutého rozhodnutia žalovaného a takisto sa bude zaoberať aj námietkami žalobcu vo vzťahu k nepriznanému odpočtu DPH vo vzťahu k dodávateľským spoločnostiam RINID,s.r.o. Bratislava a Bussiness enterprise, s.r.o., Bratislava.

53. Vzhľadom na uvedené skutočnosti došlo k zrušeniu rozsudku krajského súdu podľa ustanovenia § 462 ods. 1 SSP, z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

54. O náhrade trov kasačného konania rozhodne krajský súd s poukazom na ustanovenie § 467 ods. 3 SSP.

55. Toto rozhodnutie bolo prijaté pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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