

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/26/2019
Identifikačné číslo spisu: 1015201916
Dátum vydania rozhodnutia: 12.06.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančeník
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201916.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeníka a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. (sudca spravodajca), v právnej veci žalobcu: SD-spoločnosť, s.r.o., IČO: 31 390 927, Bárdošova 20, Bratislava, zastúpený: ŘEHÁK & TISOŇ, spol. s r.o., Komenského 437/62, Skalica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, za účasti osoby zúčastnenej na konaní: GRAPP s.r.o., IČO: 45 377 235, Pod Urpínom 21, Banská Bystrica, zastúpenej: WITT & KLEIM ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA s.r.o., Horná 65/A, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1307986/2015 zo dňa 19.08.2015, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/256/2015-69 zo dňa 13.06.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/256/2015-69 zo dňa 13.06.2018 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

I.

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty Bratislava (ďalej aj len „správca dane“) dňa 29.04.2015 vydal dodatočný platobný výmer č.: 362014/2015 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým daňovému subjektu: SD - spoločnosť, s.r.o., Bárdošova 20, Bratislava, IČO: 31 390 927, DIČ: 2020341818 (ďalej aj len „žalobca“), vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2006 v sume 239.322,67 eur, pretože vykonanou daňovou kontrolou zistil porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „zákon o DPH“).

2. Proti prvostupňovému rozhodnutiu podal žalobca odvolanie a doplnenie odvolania, o ktorých rozhodol žalovaný rozhodnutím č.: 1307986/2015 zo dňa 19.08.2015 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný konštatoval, že správca dane zo zistených skutkových okolností urobil záver, ktorý zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Preto vykonať ďalšie dokazovanie nepovažoval za potrebné.

II.

3. Žalobca napadol rozhodnutie žalovaného správnu žalobou, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ako aj rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie, považujúc napadnuté rozhodnutia za nezákonné. Namietal, že správca dane nevykonával žiadny z dôkazov navrhnutých žalobcom vo vyjadrení k protokolu a v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

4. Žalobca ďalej vytýkal žalovanému, že neprihliadal na prechodné ustanovenie čl. I § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) a doplnenie odvolania nesprávne posudzoval podľa § 72 ods. 3 daňového poriadku a uzavrel, že bolo podané oneskorene. Žalovaný tak pri posudzovaní odvolania neposudzoval celý jeho obsah, ale podľa neúčinného právneho predpisu rozhodoval len na základe jeho jednej časti.

5. Správca dane ani nezistil, že by sa preprava tovaru na územie Slovenskej republiky uskutočnila na účet platiteľa dane alebo na jeho príkaz, resp. sa preprava tohto tovaru na územie Slovenskej republiky uskutočnila na účet bezprostredného dodávateľa, platiteľa dane alebo na jeho príkaz. V čase dodania tovaru platiteľovi dane sa tovar nachádzal na území Slovenskej republiky a z okolností je zrejmé, že odoslanie tovaru obstaral niektorý z ďalších účastníkov na seba nadväzujúcich transakciách, ktorý však v časovej postupnosti nadobúdala ešte pred bezprostredným dodávateľom platiteľa dane. Odoslanie tovaru sa preto malo pripísať dodaniu, ktoré predchádzalo dodaniu tovaru od bezprostredného dodávateľa platiteľovi dane, v dôsledku čoho sa považuje uskutočnenie dodania tovaru platiteľovi v štáte určenia zásielky, t. j. v danom prípade na území Slovenskej republiky. S prihliadnutím na ostatné okolnosti je preto predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

6. Žalobca ďalej namietal, že právne posúdenia a skutkové zistenia iných správcov dane nimi formulované pri vykonávaní daňovej kontroly u iných daňových subjektov, nie sú priamymi poznatkami vo veci, ale iba výsledkami hodnotenia takýchto dôkazov a aplikácie právnych noriem konajúcim daňovým orgánom v konaniach, kde priebeh a výsledok žalobca nemohol nijako ovplyvniť. V súvislosti s tým namietal, že s obsahom protokolov z daňových kontrol týchto iných daňových subjektov nebol oboznámený.

III.

7. Krajský súd v Bratislave (ďalej aj len „krajský súd“) po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a oboznámení sa s administratívnym spisom a po tom ako uznesením č. k. 2S/256/2015-61 zo dňa 08.03.2018 priznal spoločnosti GRAPP s.r.o., Pod Urpínom 21, Banská Bystrica, postavenie osoby zúčastnenej na konaní (ďalej aj len „spoločnosť GRAPP s.r.o.“), dospel k záveru, že žaloba je dôvodná.

8. V odôvodnení napadnutého rozsudku najprv poukázal, že v obdobných veciach tých istých účastníkov konania vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu už vyslovil svoj právny názor (napr. vo veciach sp. zn. 2S 44/2014, sp. zn. 6S 247/2013), na ktorý súčasne podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) odkázal.

9. Vo vzťahu ku kontrolovanému zdaňovaciemu obdobiu december 2006 krajský súd konštatoval, že vo všetkých obchodných prípadoch žalobca nadobudol tovar od dodávateľa v tuzemsku, pričom prepravu predmetného tovaru nezabezpečoval ani žalobca, ani jeho dodávateľa. Existencia tovaru vo veci nebola spochybnená. Pokiaľ ale daňové orgány konštatovali, že dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa žalobcovi neboli predmetom dane v tuzemsku podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, a preto týmto spoločnostiam nemohla vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a žalobca si potom nemohol uplatniť odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, tento svoj záver v napadnutých rozhodnutiach

zrozumiteľným spôsobom neodôvodnili. Z rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva, akým spôsobom sa zistenia vyplývajúce z administratívneho spisu premietli do vyslovených záverov, t. j., že žalobcovmu dodávateľovi (G.) nevznikla v tuzemsku daňová povinnosť pri dodávkach tovaru, ktorého existenciu správca dane preveroval podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Daňové orgány na základe zhromaždených skutkových zistení neurčili, ktorá z dodávok v reťazci transakcií od prvotného dodania z krajiny pôvodu tovaru až po preverované nadobudnutie tovaru žalobcom, bola intrakomunitárna, a preto oslobodená od dane, či sa za intrakomunitárnu dodávku považovalo dodanie tovaru žalobcovým dodávateľom, v čom sa vôbec prejavil intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov a ako sa premietol do záverov o nepriznaní odpočítania DPH.

10. Za nepostačujúce podklady pre závery vyslovené vo vzťahu k žalobcovi krajský súd považoval zistenia správca dane, že z tuzemských daňových subjektov, prostredníctvom ktorých mal predmetný tovar vstúpiť na územie SR, jeden nedeklaroval vo svojich daňových priznaniach žiadne nadobudnutie tovaru na území Slovenska od žiadneho platiteľa z iného členského štátu a druhý bol nekontaktný. Z uvedeného nebolo možné konštatovať, že skutkové zistenia dostatočne odôvodňujú prijatý záver, že žalobca bol vlastným pričinením zapojený do podvodného reťazca transakcií, ktorých cieľom bolo profitovať na odpočítaní DPH.

11. V súvislosti s uvedeným krajský súd poukázal na početnú judikatúru Súdneho dvora EÚ zaoberajúcu sa výkladom záväzných dokumentov EÚ v oblasti spoločného systému DPH (napr. rozsudok vo veci C-80/11 z 21.06.2012-Mahagében a Dávid, rozsudok vo veci C-285/11 z 06.12.2012-Bonik, rozsudok vo veci C-18/13 z 13.02.2014-Maks Pen).

12. Krajský súd tiež konštatoval, že zamietnutie práva na odpočítanie dane je výnimkou z uplatnenia základnej zásady, ktorú predstavuje toto právo, preto je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy o tom, že skutočnosti pre zamietnutie odpočítania dane sú splnené.

13. V danom prípade správca dane a ani žalovaný v konaní nedisponovali takými dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnení tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom daňového podvodu, alebo, že by páchatelom podvodu pomáhal. Na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol ani preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firmiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom a aj súdu prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH. Hoci daňové orgány vykonali pomerne rozsiahle dokazovanie, nepodarilo sa im zabezpečiť dostatok dôkazov, ktoré by nad všetky pochybnosti oprávňovali konštatovanie o protiprávnosti daňového priznania podaného žalobcom a dôvodnosť odopretia odpočtu DPH. Zo zistení správca dane krajský súd ani nemohol vylúčiť možnosť, že dodávateľia žalobcu (prípadne subdodávateľia) mohli konať v rozpore so zákonom, avšak toto nemôže byť objektívnym dôkazom protizákonnosti konania žalobcu. Právo na odpočet dane môže byť zamietnuté iba vtedy, ak je objektívne preukázané, že predmetná zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane, je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa, alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (rozsudok Súdneho dvora EÚ C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid, čl. 52). Krajský súd preto uzavrel, že pokiaľ žalobca preukázal dôkaznými prostriedkami, ktoré boli dostatočné z hľadiska rozsahu, aký od neho možno spravodlivo požadovať, bolo povinnosťou daňových orgánov preveriť pravdivosť jeho tvrdení. V danom prípade ale tieto k svojej povinnosti nepristúpili komplexne, náležite starostlivo a dostatočne zodpovedne.

14. Z uvedených dôvodov krajský súd dospel k záveru, že argumentácia daňových orgánov uvedená v napadnutých rozhodnutiach nie je podložená skutkovými zisteniami odôvodňujúcimi prijatiu záveru správca dane a žalovaného o odmietnutí práva na odpočítanie DPH. Preto krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správca dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, že bude jeho povinnosťou vo veci doplniť dokazovanie v naznačenom smere a rozsahu potrebnom na riadne zistenie skutkového stavu. Následne vydá nové rozhodnutie, ktoré náležite odôvodní.

15. Vzhľadom na vyššie uvedený záver a zistené skutočnosti, ktoré krajskému súdu odôvodňovali zrušenie žalobou napadnutých rozhodnutí, ďalšie námietky žalobcu považoval za právne irelevantné. Len k námietke žalobcu, že žalovaný neprihliadal na prechodné ustanovenie § 165 ods. 5 daňového poriadku a neakceptoval doplnenie odvolania uviedol, že túto námietku nebolo možné považovať za dôvodnú. Poukázal pritom na § 165 ods. 4 a ods. 5 daňového poriadku účinného v čase rozhodnom pre posúdenie veci, podľa ktorého daňová kontrola a vyrubovacie konanie začaté a neukončené pred účinnosťou daňového poriadku sa dokončí podľa doterajších predpisov, to znamená podľa zákona č. 511/1992 Zb. Pokiaľ ide o odvolacie konanie, to sa spravuje ustanoveniami daňového poriadku.

IV.

16. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej aj len „sťažovateľ“) kasačnú sťažnosť, ktorú dôvodil nesprávnym právnym posúdením veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

17. Sťažovateľ vytýkal krajskému súdu, že nezohľadnil relevantné zistenia správcu dane a príslušné ustanovenia daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Uviedol, že nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, a preto predloženie daňových dokladov je len formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi, ktorá vzniká dňom dodania tovaru. Ak je preukázaný vznik práva na odpočítanie dane, nasleduje preukázanie dodržania zákonných vecných a časových podmienok na odpočítanie dane ustanovených v § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 zákona o DPH. 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.

18. Pri daňovej kontrole správca dane preveroval faktúry vystavené dodávateľom. Daňová kontrola bola zameraná predovšetkým na skutkový stav veci a jej účelom bolo preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov, ktoré majú vplyv na daňové výdavky kontrolovaného daňového subjektu. Existencia samotnej faktúry nie je dostatočným dôkazom toho, že k naplneniu predmetu fakturácie aj reálne došlo. Povinnosť daňového subjektu je spojením jeho tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Pre platiteľa dane je nevyhnutné, aby preukázal, aké plnenia prijal na základe vyhotovenej faktúry, aby bolo možné posúdiť oprávnenosť odpočítania.

19. Počas daňovej kontroly vykonanej u žalobcu správcovi dane vznikli pochybnosti o dodávke tovaru, a to že obchod neprebehol tak, ako je deklarovany medzi osobami uvedenými na faktúre. Sťažovateľ sa nestotožnil s námietkou žalobcu smerujúcou proti postupu správcu dane, ktorý mal na neho neúnosne preniesť dôkazné bremeno. Správca dane od žalobcu len požadoval predložiť dôkazy, na základe ktorých si uplatnil svoj nárok na odpočet DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné spojenie sa viaže nárok na odpočet a ich nesplnenie nie je možné odpustiť.

20. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH nevzniklo. Zo strany žalobcu neboli splnené zákonné podmienky, a preto právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nebolo žalobcom preukázané.

21. Na základe týchto skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvej inštancie na ďalšie konanie.

V.

22. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

23. Vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti podala spoločnosť GRAPP s.r.o. Sťažnosť považovala za nedôvodnú.

24. Spoločnosť GRAPP s.r.o. nad rámec námietok kasačnej sťažnosti vytýkala konajúcim daňovým orgánom, že vo veci opomenuli aplikovať riadny procesný predpis relevantný pre daňovú kontrolu. Pripomenula, že v priebehu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2006 až december 2006, ktorá bola začatá dňa 15.04.2010 a skončená na základe protokolu zo dňa 06.03.2015, došlo k zmene procesného predpisu upravujúceho postup daňových orgánov a uvedená skutočnosť má vplyv aj na prejednávajúcu vec.

25. Daňová kontrola podliehala, vzhľadom na čas jej začatia, právnej úprave zákona č. 511/1992 Zb., pričom § 165 ods. 4 daňového poriadku aplikáciu tohto zákona bez ďalšieho ustanovuje na všetky daňové kontroly začaté a neukončené pred účinnosťou daňového poriadku, čo v danom prípade bolo splnené bez akýchkoľvek pochybností, nakoľko daňová kontrola bola skončená až na základe protokolu z roku 2015. Predmetom skúmania krajským súdom boli vytýkané vady dokazovania v daňovej kontrole. Preto za nesprávny považovala aj názor krajského súdu k rovnakej námietke žaloby.

26. Spoločnosť GRAPP s.r.o. sa nestotožnila s názorom správcu dane, že uplatňovaný nárok nie je dôvodný, pretože nadobudnutie tovaru žalobcom bolo intrakomunitárne, a preto bolo oslobodené od dane. Nesúhlasila ani so záverom, že žalobca bol vlastným pričinením zapojený do podvodného reťazca transakcií, ktorých cieľom bolo profitovať na odpočítaní DPH. Správca dane toto tvrdenie nijakým spôsobom nekonkretizoval a neuviedol, v čom sa mal intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov prejaviť a akým spôsobom sa premietol do záverov správcu dane.

27. Na základe vyššie uvedených skutočností spoločnosť GRAPP s.r.o. uviedla, že kasačná sťažnosť neodôvodňuje záver o nesprávnosti právneho posúdenia veci krajským súdom, je nedôvodná v celom rozsahu a neodôvodňuje zrušenie napadnutého rozsudku. Preto navrhla, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol.

VI.

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. g/ SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že sťažnosť je podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP) a riadne zastúpenou (§ 449 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

29. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 445 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejme, a preto kasačný súd uvedie len vybrané časti.

31. V posudzovanej veci správca dane vykonal daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia január 2006 až december 2006 na podnet orgánov činných v trestnom konaní (OČTK) na základe Zápisnice o začatí daňovej kontroly č. 500/322/9002/10/Vlc zo dňa 15.04.2010 a táto bola ukončená na základe protokolu z kontroly zo dňa 06.03.2015. Protokol bol žalobcovi doručený s výzvou na vyjadrenia sa k zisteniam z daňovej kontroly v ňom uvedeným a so žalobcom bol prerokovaný dňa 15.04.2015.

32. Platiteľ SD - spoločnosť, s.r.o. (žalobca) podal za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2006 daňové priznanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 78 ods. 1 zákona o DPH dňa 02.01.2007, v ktorom uviedol nadmerný odpočet vo výške 16 743 152,-Sk. Dňa 12.04.2007 podal dodatočné daňové

priznanie, v ktorom uviedol nadmerný odpočet vo výške 16 744 446,-Sk.

33. Kontrolou dodávateľských faktúr spadajúcich do kontrolovaného zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že žalobca si v postavení platiteľa dane uplatnil právo na odpočítanie dane z nákupu tovaru na základe faktúr vyhotovených dodávateľom G..

34. Z preverovaní získaných slovenskou daňovou správou a medzinárodnou daňovou správou (odpovede a dožiadania, informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny daňových informácií) vyplynulo, že predmetné obchody (nákup a predaj tovaru, ktorý bol určený na prepracovanie) platiteľ uskutočnil v rámci reťazca.

35. Správca dane pri preverovaní prepravy tovaru vychádzal aj z kontrolných zistení Daňového úradu Košice IV, ktorý vykonával opakovanú daňovú kontrolu DPH za uvedené zdaňovacie obdobie u dodávateľa žalobcu G. a preveroval prepravu tovaru.

36. V kontrolovanom zdaňovacom období predmetom fakturácie bolo dodanie Zn blokov. V prípade faktúry č. 06-12-16 a č. 06-12-17 podľa CMR dokladov bol tovar prepravený z jedného členského štátu - Nemecka priamo odberateľovi v Českej republike. Daňový úrad Košice IV zistil, že medzi zabezpečenými dokladmi PPZ sa pri každej z uvedených faktúr nachádzali dva prepravné doklady - CMR. Na jednom bolo uvedené miesto nakladania tovaru Dattel (Nemecko), miesto vykladania tovaru Brno, príjemca G., tovar prevzal E.. Na druhom ako odosielateľ bola uvedená spoločnosť B. s poznámkou - pre MB., miesto nakladania tovaru Košice, miesto vykladania tovaru Brno, ČR, príjemca SD - spoločnosť, s.r.o. Bratislava, tovar prevzala SD - spoločnosť, s.r.o. Na základe týchto CMR prepravca mal vykonať prepravu toho istého tovaru, v tom istom čase, tými istými dopravnými prostriedkami na trase Dattel, DE - Bratislava SK cez Českú republiku. Dožiadaný správca dane Daňový úrad Košice IV za týchto skutkových okolností dospel k záveru, že miestom dodania tovaru v rámci tohto reťazového obchodu je miesto, kde sa tovar nachádzal v čase, keď sa preprava alebo odosielanie začína uskutočňovať podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. členský štát, v ktorom sa uskutočnilo nakladanie tovaru a platiteľovi G. nevznikol nárok na odpočítanie z dôvodu, že pri uvedených dodávkach nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

37. Aj v prípade sporných faktúr č. 06-12-05, č. 06-12-30, č. 06-12-29 a č. 06-12-32 bolo predmetom fakturácie dodanie Zn blokov. Podľa CMR dokladov bol tovar prepravený z jedného členského štátu (Taliansko, Holandsko) pre platiteľa SD- spoločnosť s.r.o. Daňový úrad Košice IV preverovaním prepravy tovaru zistil, že miesto nakladania bolo Taliansko a miesto vykladania SD - spoločnosť, s.r.o. (Slovensko), z čoho vyvodil rovnaký záver o mieste dodania tovaru (§ 13 ods. 1 písm. a/), v dôsledku čoho platiteľovi G. nevznikol nárok na odpočítanie z dôvodu, že pri uvedených dodávkach nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

38. V kontrolovanom zdaňovacom období december 2006 boli spornými aj faktúry č. 06-12-31 a č. 2006044, ktoré sa medzi zaistenými dokladmi nenachádzali a boli len deklarované v záznamoch DPH. Dožiadaný správca dane preverovaním zistil, že na odberateľskej faktúre č. 06-12-31 nie sú uvedené EČV, ktoré mali prepravu tovaru vykonať a dodávateľ žalobcu Michal Hromjak- MIDIKOV nepredložil žiadne dôkazy o tom, že fakturovaný tovar dodal. K faktúre č. 2006044 Daňový úrad Košice IV neprijal žiadny záver, ale vzhľadom na skutočnosť, Michal Hromjak- MIDIKOV dodával pre platiteľa SD- spoločnosť s.r.o. tovar len v rámci reťazových obchodov, pri ktorých bolo miesto dodania v inom členskom štáte, bolo možné predpokladať, že aj v tomto prípade nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku.

39. Preverovaním prepravy tovaru nebolo možné zistiť, v akom zmluvnom vzťahu bola preprava vykonaná, ale bolo zistené, že tovar bol naložený v inom členskom štáte a vyložený v sklade platiteľa SD- spoločnosť s.r.o.

40. Platiteľ G. vyhotovil pre odberateľa SD- spoločnosť s.r.o. faktúry za predaj tovaru s vyčíslením slovenskej DPH, ktorú požadoval zaplatiť.

41. Za daných skutkových okolností bolo potrebné posúdiť miesto dodania tovaru a či nedošlo k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Bolo teda potrebné zodpovedať otázku, kde došlo k dodaniu tovaru. Vychádzajúc z vlastných zistení a zistení dožiadaných daňových orgánov správca dane dospel k záveru, že miestom dodania tovaru v rámci reťazového obchodu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava alebo odosielanie začína uskutočňovať podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. členský štát, v ktorom sa uskutočnilo nakladanie tovaru platiteľovi.

42. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

43. Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ a písm. c/ zákona o DPH ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14 ; ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

44. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

45. 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.

46. Podľa § 69 ods. 12 písm. a/ zákona o DPH platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa, je povinný platiť daň vzťahujúcu sa na dodanie kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku; kovovým odpadom a kovovým šrotom sa rozumie kovový odpad a kovový šrot z výroby alebo z mechanického opracovania kovov a kovové predmety ďalej už nepoužiteľné vzhľadom na ich zlomenie, rozrezanie, opotrebenie alebo z podobných dôvodov.

47. Právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach opakovane zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 147 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. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

48. Na druhej strane nie je možné v tomto ohľade akceptovať žiaden protiprávny stav a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať 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. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnej skutočnosti 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.

49. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH z dokladov vzťahujúcich sa na kontrolované zdaňovacie obdobie december 2006, ktorými žalobca deklaroval nákup tovaru (Zn bloky) od dodávateľa Michal Hromjak - MIDIKOV, predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci a či vec bola správcom dane a žalovaným správne právne posúdená.

50. V predmetnej veci krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane tieto rozsudkom č. k. 2S/256/2015- 69 zo dňa 13.06.2018 podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, pretože dospel k záveru, že argumentácia daňových orgánov uvedená v preskúmaných rozhodnutiach nie je podložená skutkovými zisteniami odôvodňujúcimi prijatie záveru uvedeného vo výroku rozhodnutia správcu dane. Z bodu 49 citovaného rozsudku možno vyvodit' tiež názor krajského súdu, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov bolo potrebné vytvorit' žalobcovi priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov vykonaním navrhnutých dôkazov. Preto krajský súd po vrátení veci žalovanému uložil doplnit' dokazovanie v naznačenom smere (k protiprávnosti daňového priznania podaného žalobcom a k dôvodnosti odopretia odpočtu DPH) a následne vydať vo veci nové rozhodnutie s náležitým odôvodnením.

51. Neušlo ale pozornosti kasačného súdu, že v bode 36 citovaného rozsudku krajský súd konštatoval arbitrárnosť rozhodnutia daňových orgánov k záveru, že žalobcovi dodávateľovi nevznikla v tuzemsku daňová povinnosť pri dodávkach tovaru, ktorého existenciu správca dane preveroval. Krajský súd ďalej vytýkal daňovým orgánom, že na základe zhromaždených skutkových zistení neoznačili, ktorá z dodávok v reťazci transakcií od prvotného dodania z krajiny pôvodu tovaru až po preverované nadobudnutie tovaru žalobcom, bola intrakomunitárna a preto oslobodená od dane, či sa za intrakomunitárnu dodávku považovalo dodanie tovaru žalobcovým dodávateľom, v čom sa prejavil intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov a ako sa premietol do záverov o nepriznaní odpočítania DPH z predmetných obchodov žalobcovi.

52. S uvedeným, navyše si aj vnútorne odporujúcim názorom krajského súdu, sa kasačný súd nemôže stotožniť, pretože dôvody, ktoré krajský súd uviedol, by skôr nasvedčovali nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného i správcu dane, a teda zrušeniu týchto rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. d/ SSP. Ak krajský súd konštatoval, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov bolo potrebné žalobcovi vytvorit' priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov aj vykonaním navrhnutých dôkazov, zo zistení zadokumentovaných v administratívnom spise nevyplývajú žiadne pochybnosti správcu dane o zachovaní práv kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom po celú dobu výkonu daňovej kontroly, oboznamoval ho s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, ku ktorým žalobca podával svoje vyjadrenia a o prejednaní týchto boli spísané zápisnice. Žalobca bol riadne oboznámený aj s protokolom z kontroly zo dňa 06.03.2015 (dňa 15.04.2015) s procesnými právami, ktoré mu prináležali. Správca dane z vlastného dokazovania i z podkladov dožiadaní od miestne príslušného správcu dane dodávateľa žalobcu nadobudol dostatok podkladov pre svoj vecne správny záver o zneužití DPH a porušení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

53. Najvyšší súd Slovenskej republiky navyše považuje za potrebné poukázať na to, že v kasačnom konaní v obdobnej veci tých istých účastníkov konania v rozsudku vo veci sp. zn. 4Sžfk/43/2017 zo dňa 04.06.2019 už vyslovil, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo postačujúce pre riadne posúdenie veci a že správca dane a žalovaný dospel k vecne správne právne záveru. S poukazom na § 464 ods. 1 SSP preto v ďalšom uvádza nasledovnú časť odôvodnenia citovaného rozsudku:

„ 69. Zo zistených dôkazov, ktoré vykonal správca dane, podľa názoru kasačného súdu jednoznačne vyplýva, že v danom prípade sa jednalo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o

predaj toho istého tovaru medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. so začiatkom v štáte EÚ, ktorá bola prerušená v Českej republike, kde boli vodičom vymenené doklady CMR za nové doklady s novým dodávateľom a následne bola prerušená v Slovenskej republike z toho istého dôvodu a ukončená v ďalšom štáte Európskej únie (malo dôjsť k tzv. neutralizácii dokladov)....

73. Na základe vyššie uvedených skutočností je dostatočne zrejmé, že obchodné operácie, vyhotovenie faktúr so slovenskou daňou z pridanej hodnoty medzi platiteľmi na území Slovenska, čiastočné medzinárodné nákladné listy a faktúry za čas prepravnej trasy boli vyhotovované účelovo v rámci jedného reťazového obchodu, na základe čoho kasačný súd konštatuje, že je možné stotožniť sa so závermi správcu dane, že v danom prípade došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., nakoľko zo zisteného skutkového stavu nesporne vyplynulo, že pohyb tovaru sa uskutočnil od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi s cieľom uplatniť si právo na odpočítanie dane, pričom daňová povinnosť pri dodaní farebných kovov nevznikla, pretože dodanie tovaru dodávateľmi tak, ako to deklaroval žalobca, reálne nevzniklo.

74. Takéto konanie nasvedčuje tomu, že v danom prípade išlo o zneužitie práva na odpočet DPH.

75. Správca dane v tomto prípade správne posúdil dodanie tovaru od dodávateľov Midikov, s. r. o. Košice, SENEKAB spol. s.r.o. Bratislava, Zberné suroviny, a.s. Žilina a SKA Metal, s.r.o. ako nepohyblivé dodávky, ktoré neboli predmetom dane v tuzemsku aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handler Eder. Tovar sa počas prepravovanej trasy nevykladal a prevzatie zásielky prezentované prepravným dokladom CMR bolo len formálne. Vyhodnotenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru bolo podľa názoru kasačného súdu účelové a neodrážalo skutkový stav. V danom prípade predmetné dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa neboli predmetom dane v tuzemsku a tým ani nemohla tuzemskému dodávateľovi vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z. a potom si ani žalobca ako platiteľ nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže toto právo vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare vznikla daňová povinnosť.....

89. Kasačný súd konštatuje, že v danom prípade došlo k porušeniu § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., nakoľko bolo nesporne preukázané, že pohyb tovaru sa uskutočnil od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi, s cieľom uplatniť si právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazi dodávateľov a čerpať nadmerné odpočty.

90. Podľa názoru kasačného súdu v danom prípade bolo dostatočne preukázané, že daňová povinnosť pri dodaní farebných kovov nevznikla, pretože k dodaniu tovaru, tak ako to deklaroval sťažovateľ, nedošlo, a preto mu ani nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane.

91. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/33/2017 z 21. marca 2018, ktorý bol uverejnený ako judikát pod č. 51/2018 v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí SR 6/2018 s právnou vetou „, V prípade pohybu toho istého tovaru, ktorý sa uskutoční od prvého k poslednému dodávateľovi, ak z celého komplexu okolností reťazového obchodu je dostatočným spôsobom zjavné, že obchodné operácie, vyhotovenie faktúr so slovenskou daňou z pridanej hodnoty medzi platiteľmi na území Slovenska, čiastočných medzinárodných nákladných listov, a faktúr za čas prepravnej trasy, uskutočnili sa zjavne iba formálne bez reálneho obchodu, došlo k podvodnému konaniu, ktorého cieľom a účelom je čerpanie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu.

92. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnenej žalovaným uvádza, že napadnutý rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu a nestotožňuje sa so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku....."

54. Pre právne posúdenie veci kasačným súdom má zásadný význam aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 6Sžfk/33/2017 zo dňa 21.03.2018, ktorým bola v kasačnom konaní riešená obdobná otázka iných účastníkov tohto obchodného reťazca (o.i. aj dodávateľa žalobcu v tom čase Midikov s.r.o.). Najvyšší súd i v tejto veci vyslovil právny záver o zneužití DPH a porušení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, keď konštatoval: „, V danom prípade predmetné dodávky tovaru od tuzemských dodávateľov neboli predmetom dane v tuzemsku (t. j. neboli predmetom dane na Slovensku) v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a tak tuzemským dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým platiteľ Zberné suroviny

a. s. nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH..... V zmysle § 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." (bod 47).

55. Správca dane i v tomto prípade vychádzal zo zistení tak vlastného dokazovania ako aj z medzinárodných daňových dožiadaní, z ktorých mu vyplynulo, že:,, daňový subjekt Midikov, s.r.o. nakupoval tovar v rámci reťazového obchodu, ktorý bol predmetom ďalšieho predaja pre spoločnosť ..." (bod 40). „Odberateľom nakúpeného tovaru od dodávateľa Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. bol platiteľ SD- spoločnosť s. r.o." (bod 37). „Keďže dodávateľovi Midikov, s.r.o. pri predaji tovaru nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku, nevzniklo ani platiteľovi Zberné suroviny a.s. právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH..." (bod 36).

56. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní kasačnej sťažnosti v rozsahu jej dôvodov, preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu s poukazom aj na vyššie uvedené závery v obdobnej veci tých istých účastníkov konania a veci súvisiacej, považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

57. Bude úlohou krajského súdu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 SSP) vo veci opätovne rozhodol. V novom rozhodnutí sa krajský súd vysporiada aj s ostatnými námietkami žaloby, s ktorými sa pri jeho skoršom právnom názore vyslovenom v rozsudku č. k. 2S/256/2015-69 zo dňa 13.06.2018 považujú za irelevantné a s výnimkou námietky aplikácie zákona č. 511/1992 Zb., kde s právnym názorom krajského súdu sa kasačný súd stotožňuje, v odôvodnení rozhodnutia nevysporiadal.

58. V novom rozhodnutí vo veci rozhodne krajský súd aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

59. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.