

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/92/2017  
Identifikačné číslo spisu: 7016200756  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.01.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:7016200756.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igora Belka a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľa): P. M. - HM METAL, s miestom podnikania Park Angelinum 1128/16, Košice, IČO: 36 996 114, zast.: JUDr. Martin Polák, advokát so sídlom advokátskej kancelárie Moyzesova 38, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 3. mája 2017 č. k. 7S/73/2016-76, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 3. mája 2017 č. k. 7S/73/2016-76 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102975877/2016 zo dňa 20.04.2016 zrušuje a vec mu vracia na nové konanie.

Sťažovateľovi priznáva nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

### Odôvodnenie

I.  
Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 102975877/2016 zo dňa 20.04.2016 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 102429290/2016 z 25.01.2016 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2011 vo výške 132.756,66 €. Vyrubenie rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že na základe vykonaného dokazovania neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dôvodu, že deklarované nadobudnutie tovaru na základe sporných faktúr nie je predmetom dane v tuzemsku, ale v Českej republike. Okrem toho uviedol, že sťažovateľ nepredložil relevantný dôkaz o tom, že fakturovaný tovar a služby boli realizované dodávateľom uvedeným na faktúrach, čím nebola splnená podmienka pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

3. Z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie novembere 2011, ktorej výsledky zachytil v protokole z tejto daňovej kontroly č. 20237605/2015 z 18.05.2015 (ďalej len „protokol“). Uvedenou kontrolou preveroval dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

4. Z napadnutého rozhodnutia ďalej vyplýva, že základným dôvodom pre vydanie prvostupňového rozhodnutie bol záver správcu dane o porušení § 49 a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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 § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

5. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z desiatich faktúr vystavených daňovým subjektom Castellario, s.r.o., Bratislava, IČO 45 873 615 (ďalej len „dodávateľ Castellario“), a ôsmich faktúr vystavených daňovým subjektom K&C BAU s.r.o., Košice, IČO 46 030 719 (ďalej len „dodávateľ K&C BAU“), všetkých za dodanie betonárskej ocele, spolu v celkovej hmotnosti 1361,098 ton. Žalovaný sa stotožnil s názorom správcu dane, že zdaniteľné obchody oboch dodávateľov a žalobcu boli súčasťou dodávky v rámci obchodného reťazca s miestom dodania v Českej republike, tam podliehali zdaneniu a preto nie sú predmetom dane v tuzemsku, ale v inom členskom štáte - Českej republike. Z tohto dôvodu žalobca podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 zák. č. 222/2004 Z. z. nemá právo na odpočítanie dane.

## II.

Konanie na správnom súde

6. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach (ďalej len „krajský súd“) dňa 30.06.2016 žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a postupu správnych orgánov, na základe ktorej krajský súd postup žalovaného i napadnuté rozhodnutie preskúmal, oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

7. Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že prevody vlastníckeho práva v obchodnom reťazci, ako aj prepravné doklady CMR majú iba formálno-právnu povahu, bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia. Podľa krajského súdu odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov obsahujú podrobný výpočet skutočností, z ktorých vyplýva záver správcu dane aj žalovaného o fiktívnych reťazových obchodoch, nemajúcich žiadne reálne ekonomické základy. Žalobné námietky teda v konfrontácii so zisteniami správcu dane nemajú potenciál pre možnosť zrušenia rozhodnutí správnych orgánov. Žalovaný podľa krajského súdu vyčerpávajúco reagoval na odvolacie námietky sťažovateľa, a to aj konkrétnymi zisteniami z administratívneho spisu.

8. Na procesnoprávne námietky sťažovateľa týkajúce sa dožiadaní a miestnych zisťovaní krajský súd uviedol, že ide o legálne dôkazné prostriedky v zmysle Daňového poriadku; žalovaný mal pritom možnosť vyjadrenia sa k takto získaným dôkazom.

### III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

#### A)

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca prostredníctvom advokáta včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.), a navrhol rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- krajský súd dostatočne nezdôvodnil, prečo nepovažuje nahradenie výsluchu svedka vyhotovením úradných záznamov za nezákonné;
- správca dane nemôže predpokladať, či by po otázkach daňového subjektu pri výsluchu svedka nedošlo k zisteniu okolností, ktoré by znamenali iné skutkové posúdenie;
- úradný záznam je opatrením operatívnej a procesnej povahy, nejde však o dôkaz;
- poznatky správcu dane, ktorými odôvodnil svoj názor o formálno-právnej povahe prevodov vlastníckeho práva, vychádzali zo selektívne vykonávaného dokazovania a nesprávneho právneho posúdenia. Názor krajského súdu, ktorý sa stotožnil s názorom správnych orgánov, nie je presvedčivý;
- nie je zrejmé, z čoho vyplýva názor, že s tovarom medzi jednotlivými prepravami muselo byť fyzicky manipulované. Nie je zrejmý ani zmysel takejto manipulácie;
- sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane popieral zistenie z tzv. prvého CMR, podľa ktorého preprava skončila v Brankách v Českej republike s argumentáciou, že tovar nebol vyložený a preprava pokračovala do tuzemska, pričom chýbajú dôkazy o tom, že išlo o jeden pohyb tovaru;
- zabezpečenie prepravy tým istým vozidlom, akým bolo realizované dodanie do tuzemska, nemožno v žiadnom prípade považovať za indíciu, že prevzatie tovaru bolo len zdanlivé a formálne;
- záver o umelom a nelogickom rozdelení prepravnej trasy na tri úseky je len abstraktnou úvahou správcu dane, pričom podľa výpovede pána Letka malo dochádzať aj k prekládkam tovaru;
- krajský súd sa nevysporiadal presvedčivou argumentáciou s odlišným právnym názorom sťažovateľa oproti úvahám správcu dane a žalovaného;
- otázky zákonnosti dokazovania alebo preukazovania tzv. fiktívnosti reťazových obchodov sú zásadné pre posúdenie správnosti právnych záverov správcu dane a preto ich nemožno vybaviť poukazom na správnosť záverov správcu dane bez toho, aby krajský súd primeraným spôsobom vysvetlil, v čom je nesprávna argumentácia sťažovateľa.

#### B)

11. Z vyjadrenia žalovaného z 18.07.2017 (č.l. 96) vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako neopodstatnené a navrhol zamietnuť kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Tvrdil, že bolo vykonané rozsiahle dokazovanie ohľadom prepravy betonárskej ocele a bolo jednoznačne preukázané miesto skutočného naloženia a vyloženia tovaru. Išlo o jeden pohyb tovaru, ktorého preprava začala na Slovensku a skončila v Českej republike, kde nadobudnutie tovaru podliehalo zdaneniu. Preto všetky ďalšie dodávky v rámci zisteného reťazca boli s miestom dodania v Českej republike a podliehali zdaneniu v Českej republike, čoho následkom je, že sťažovateľ nemá právo na odpočítanie dane.

#### IV.

##### Právne názory kasačného súdu

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože závery rozsudku krajského súdu i napadnutého rozhodnutia žalovaného vychádzajú z nižšie uvedených dôvodov z nesprávneho právneho posúdenia veci. Preto rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie.

13. Kasačný súd konštatuje podobnosť súdnej veci s predchádzajúcim sporom medzi totožnými účastníkmi, ktorá bola rozhodnutá Najvyšším súdom ako odvolacím súdom rozsudkom zo dňa 27.06.2017, sp. zn. 1Sžf/9/2016.

14. Najvyšší súd poukazuje na skutkový stav, ktorý si osvojil i krajský súd (bod 62 odôvodnenia jeho rozsudku) vychádzajúc zo zistení popísaných správcom dane i žalovaným na základe podkladov obsiahnutých v administratívnom spise: „Výrobca betonárskej ocele spoločnosť SSM, a.s. Strážske si objednala prepravu tovaru u spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o., ktorá zabezpečovala prepravu betonárskej ocele vlastnými dopravnými prostriedkami alebo ako špeditér prostredníctvom iných prepravcov na základe zmlúv o preprave. Preprava tovaru mala podľa dokladov začať v Strážskom a skončiť u odberateľa BALUS Stavebniny, a.s. v Olomouci, prípadne vo Válašskom Meziříčí, ČR. CMR doklad bol potvrdený odberateľom - spoločnosťou BALUS Stavebniny, a.s. ako príjemcom tovaru, pričom na mieste vykládky podľa CMR nedošlo ku skutočnému vyloženiu tovaru. Vodič sa s naloženým autom vrátil z ČR späť na Slovensko, do areálu spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o. v Bytči, kde došlo formálne k dodaniu tovaru od spoločnosti BALUS Stavebniny, a.s. pre slovenské spoločnosti (vystavený nový dodací list aj CMR), miesto nakládky Válašské Meziříčí, miesto vykládky Bytča. Dodávateľské spoločnosti následne dodali tovar P. M. - HM METAL s miestom dodania v areáli spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o.. P. M. - HM METAL dodal tovar G.. H. W. - METALTECH s miestom dodania - areál spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o. G... H. W. - METALTECH dodal tovar spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. s miestom dodania - areál spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o.. Vodič v Bytči obdržal ďalší, v poradí tretí CMR doklad, na ktorom bola ako odosielateľ uvedená spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. a ako príjemca spoločnosť ARTFLASH, s.r.o. Praha, s miestom nakládky Bytča a miestom vykládky bol areál spoločnosti Arcelor - Mittal, a.s., Křížkova 377, Frýdek - Místek, ČR. K jedinej nakládke došlo v areáli spoločnosti SSM, a.s. v Strážskom a k jedinej vykládke došlo v areáli spoločnosti Arcelor - Mittal, a.s. vo Frýdku - Místku. P. M. - HM METAL je v zistenom reťazci dodávok betonárskej ocele v poradí štvrtým, resp. šiestym podnikateľom, ktorý na základe faktúr deklaroval nákup a predaj betonárskej ocele. Spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s.r.o. zabezpečovala prepravu betonárskej ocele vlastnými dopravnými prostriedkami, alebo ako špeditér prostredníctvom iných prepravcov na základe zmlúv o preprave, v ktorých boli zafinované miesta nakládky a vykládky a určená fakturácia na základe troch čiastkových faktúr. V predmetných zmluvách o preprave bola určená prvá nakládka v SSM, a.s. v Strážskom a prvá vykládka v ČR v Olomouci, prípadne vo Válašskom Meziříčí. Druhá nakládka bola určená vo Válašskom Meziříčí a druhá vykládka v Bytči v spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o. a tretia nakládka bola určená v spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o. a vykládka bola určená v ČR vo Frýdku - Místku v spoločnosti Arcelor - Mittal, a.s.. Betonárska oceľ bola odovzdávaná v rámci konkrétneho reťazového obchodu na jednom mieste v areáli spoločnosti STAVO ARTIKEL, s.r.o. Bytča.“

15. Ďalej finančné orgány aj krajský súd vychádzali z toho, že bolo jednoznačne preukázané, kde bol tovar naložený (Strážske) a kde vyložený (Frýdek-Místek), že boli vyhotovené tri rôzne CMR, ktoré rozdeľovali prepravnú trasu na tri úseky, pričom s naloženým tovarom nebolo v skutočnosti počas

prepravy fyzicky manipulované. Na základe toho dospeli k záveru, že prevzatie zásielok prezentované prepravným dokladom CMR bolo len formálne, pretože ten istý prepravca s tým istým vozidlom zabezpečoval prepravu rovnakého tovaru do ďalšieho mesta uvedeného na druhom, resp. treťom CMR. Podľa krajského súdu boli prevody vlastníckeho práva v týchto obchodných reťazcoch iba formálno-právnej povahy bez akéhokoľvek ekonomického opodstatnenia. Na základe toho krajský súd považoval za dôkazne podložený záver finančných orgánov o fiktívnych reťazových obchodoch nemajúcich žiadne reálne ekonomické základy, čo rezultovalo do záveru o neoprávnenosti nároku sťažovateľa na odpočítanie dane.

16. Kasačný súd v súlade so sťažnostnými bodmi identifikoval v rozhodnutí žalovaného dve samostatné argumentačné línie. Dodávky tovaru medzi jednotlivými článkami reťazca v Bytči (vrátane dodania sťažovateľovi ako i jeho následného dodania svojmu odberateľovi) považoval žalovaný za fiktívne, resp. iba formálneho charakteru, ktoré nemali ekonomický zmysel; žalovaný aj uviedol, že sťažovateľ nenadobudol právo disponovať s tovarom ako vlastník. Zároveň však uviedol aj to, že zdaniteľné obchody fakturované sťažovateľovi dodávateľom Castellario a dodávateľom K&C BAU sú súčasťou dodávky v rámci obchodného reťazca s miestom dodania v Českej republike a tam podliehali zdaneniu, teda nie sú predmetom dane v tuzemsku, ale v inom členskom štáte, preto sťažovateľ nemá právo na odpočítanie dane. To bolo podľa konštatovania na s. 25 napadnutého rozhodnutia rozhodujúce pre záver, že sťažovateľ nemá právo na odpočítanie dane.

17. Krajský súd vo svojej argumentácii (body 59-75 rozsudku) celkom ignoroval túto druhú, pre žalobcu aj žalovaného kľúčovú spornú otázku. Venoval sa iba otázke, či boli správne závery finančných orgánov, podľa ktorých boli prevody v dodávateľských reťazcoch, vrátane obchodov, z ktorých si sťažovateľ uplatnil odpočítanie dane, len formálno-právne, resp. fiktívne, a nemali ekonomické opodstatnenie. Túto svoju úvahu potom dokreslil (s podstatou veci nevelmi súvisiacou) konštatáciou o rozložení dôkazného bremena.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal okrem nesprávneho právneho posúdenia zo strany krajského súdu aj to, že rozsudok krajského súdu neobsahuje relevantnú skutkovú a právnu argumentáciu a nevysporiadal sa s argumentáciou sťažovateľa v žalobe. Keďže krajský súd považoval rozhodnutie žalovaného za zákonné práve s argumentom o správnosti záverov finančných orgánov o iba formálno-právnych prevodoch/dodávkach, resp. umelo rozdelenej prepravnej trase na tri časti (čo viedlo finančné orgány k záveru o jednom pohybe tovaru a potrebe zdaňovania sporných obchodov v Českej republike), je podľa kasačného súdu postavené na nesprávnom právnom posúdení veci, z nižšie uvedených dôvodov.

19. Žalovaný poukázal aj na to, že podľa predložených zmlúv o preprave spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s. r. o. vopred vedela, kde prepravu tovaru začína (Strážske) a kde táto preprava má skončiť (Frýdek - Místek). Nakoľko v Bytči preprava neskončila, nie je podľa žalovaného možné tvrdiť, že miestom nadobudnutia tovaru má byť tuzemsko. Preprava napriek trom vyhotoveným CMR dokladom začala v tuzemsku a skončila v Českej republike. Na základe toho daňové orgány zaujali názor, že ide o jeden pohyb tovaru, ktorého preprava začala v Strážskom na Slovensku, kde sa tovar naložil na dopravný prostriedok a skončila vo Frýdku - Místku v Českej republike, kde sa tovar z tohto dopravného prostriedku vyložil. Vyhotovenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru neodráža podľa žalovaného skutkový stav, ktorý fyzicky nastal v rámci dodávok tovaru fakturovaných medzi viacerými podnikateľmi. Tiež mal žalovaný za to, že deklarovaní dodávatelia sťažovateľa nenadobudli v tuzemsku právo nakladať s tovarom ako vlastníci.

20. Žalovaný konštatoval, že nadobúdateľom tovaru od spoločnosti SSM, a. s. Strážske bola v Českej republike spoločnosť Stavebniny BALUS, a. s., pričom cieľ sledovaný právnou úpravou zdanenia tovaru v členskom štáte spotreby bol dosiahnutý jedným pohybom tovaru, ktorého preprava začala v tuzemsku a skončila v Českej republike, kde jeho nadobudnutie podliehalo zdaneniu. Všetky ďalšie dodávky v rámci tohto obchodného reťazca boli s miestom dodania v Českej republike a preto podliehali zdaneniu v Českej republike. Celý model zdaniteľných obchodov s betonárskou oceľou podľa žalovaného simuloval

zdaniteľné obchody s cieľom získania daňovej výhody spočívajúcej v odpočítaní dane z vystavených faktúr, predmetom ktorých boli dodávky tovaru s dvakrát uplatneným oslobodením od dane podľa § 43 zákona o DPH (raz výrobcom - SSM, a. s. a raz spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s. r. o.). Vykonávané zdaniteľné obchody podľa žalovaného postrádajú racionálny ekonomický zmysel.

21. Uvedené závery žalovaného možno zhrnúť tak, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom za dodávku betonárskej ocele, nakoľko cieľ sledovaný úpravou zdanenia tovarov v rámci Spoločenstva (EÚ) v členskom štáte spotreby, ktorým je Česká republika, bol dosiahnutý jedným pohybom tovaru a nakoľko preprava tovaru skončila v Českej republike, tu podliehalo nadobudnutie tovaru zdaneniu.

22. Všetky ďalšie dodávky v rámci tohto reťazca vrátane dodávok dodávateľov sťažovateľovi boli podľa názoru žalovaného s miestom dodania v Českej republike a tu aj podliehali zdaneniu.

23. Podľa názoru krajského súdu z rozhodnutí daňových orgánov vyplýva dôkazmi podložený záver o fiktívnych reťazových obchodoch, nemajúcich žiadne reálne ekonomické základy, z ktorých by bolo možné vyvodiť oprávnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane. Krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 2Sžf/44/2013 zo dňa 02.07.2014, podľa ktorého „ak konaniu daňového subjektu vzhľadom na skutkové okolnosti posudzovanej veci chýba akýkoľvek ekonomický zmysel, je potom potrebné vzhľadom na všetky okolnosti posudzovanej daňovej veci vyvodiť logický záver, že i napriek formálnemu deklarovaniu podmienok vyplývajúcich zo zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, bolo jediným účelom sledovaným daňovým subjektom získanie nadmerného odpočtu dane, pričom takémuto konaniu nemožno v rámci súdneho prieskumu poskytnúť pre daňové účely príslušnú ochranu.“

24. S uvedenými právnymi závermi prvostupňového súdu i žalovaného sa kasačný súd nemohol stotožniť. Zdôrazňuje, že existencia tovaru a jeho pohyb v dodávateľskom reťazci neboli sporné. Žalobca podľa predložených dokladov tovar nadobudol v tuzemsku od tuzemského dodávateľa (dodávateľ Castellario alebo dodávateľ K&C BAU) bez prepravy (čomu zodpovedá aj dodacia podmienka „FCA Bytča“), pričom miestom dodania bol areál spoločnosti STAVO ARTIKEL, s. r. o. v Bytči, kde bol tovar následne predaný Ing. Róbertovi Baranovi - METALTECH a ďalej spoločnosti Fekete STAVCENTRUM, s. r. o., ktorá ho dodala do Českej republiky spoločnosti ART FLASH, s. r. o. a zabezpečila jeho prepravu do miesta vykládky vo Frýdku - Místku v Českej republike.

Podľa § 13 ods. 1 zákona o DPH miestom dodania tovaru,

a) 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 ,

c) ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

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 vlastníkom.

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 ods. 2 písm. a/ 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 .

25. Najvyšší súd predovšetkým upozorňuje, že daňové ani iné právne predpisy nezakazujú pri zdaniteľných obchodoch previesť vlastníctvo k tovaru počas jeho prepravy (napríklad § 613

Obchodného zákonníka), resp. nakúpiť tovar už naložený na dopravných prostriedkoch a obratom ho predať ďalšiemu odberateľovi bez odoslania či prepravy (predaj zaparkovaného tovaru) s minimálnym ziskom, ako to urobil v prejednávanych prípadoch sťažovateľ.

26. Základným (objektívne pôsobiacim) predpokladom skutkovo preverovaným správnym súdom pri takýchto zdaniteľných obchodoch je v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie [napríklad rozsudok vo veci Halifax a spol., sp.zn. C-255/02] to, či boli pre vznik práva na odpočítanie DPH splnené jeho vecné a formálne podmienky. Z uvedeného rozsudku pre Najvyšší súd vyplýva (najmä jeho body č. 48, 54 až 57), že nakoľko spoločný systém DPH je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľného obchodu (dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb) vrátane pojmu „hospodárska činnosť“, potom uvedený pojem má objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť zakladajúca zdaniteľný obchod je v zmysle skutkových zistení správcu dane posudzovaná sama osebe a uplatňuje sa nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov, t.j. bez povinnosti pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiteľa, aby sa zobrala do úvahy povaha cieľa (kauza) dotknutého zdaniteľného obchodu.

27. V tejto súvislosti musí Najvyšší súd poukázať na to, že právny režim odpočítania dane nielen podľa zákona o DPH, ale aj podľa Smernice Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, je založený na viacerých zásadách, medzi ktorými je zásada daňovej neutrality, zameraná na zmiernenie finančnej záťaže, ktorú pre podnikateľa predstavuje platba DPH, splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností odberateľom.

28. Podstatu uvedenej zásady je možné vyjadriť tým, že tovar sa pohybuje alebo služba poskytuje v uzavretom reťazci zdaniteľných obchodov, pričom základnou schémou systému DPH je trojica subjektov predstavovaných dodávateľom hospodárskej činnosti, jeho odberateľom a správcom dane, ktorý na základe vzniku daňovej povinnosti prijíma (spravuje) od dodávateľa daň, aby jej časť vrátil (uznal právo na odpočítanie dane) jeho odberateľovi.

29. Na základe uvedeného spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, pod podmienkou, že samy o sebe v zásade podliehajú DPH (m.m. rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veciach C-408/98 Abbey National, bod 24, C-255/02 Halifax, bod 78, C-285/11 Bonik, bod 25, C-18/13 Maks Pen EOOD, bod 23).

30. Z tohto systému potom výnimku predstavujú zdaniteľné obchody, ktoré sú od dane oslobodené (§ 28 až 48b zákona o DPH).

31. Z judikatúry Súdneho dvora však ďalej vyplýva, že spoločnú právu úpravu dane z pridanej hodnoty je treba vykladať aj proti pôsobeniu (eliminovanie) hore uvedenej zásady daňovej neutrality v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, keď zdaniteľné obchody a z nich plynúce plnenia tvoriace základ tohto práva predstavujú zneužitie (citovaný rozsudok Halifax, bod 85) vo forme vytvorenia umelej konštrukcie, ktorá nemá v bežných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch založených na podnikateľskej obozretnosti a snahe dosahovať zisk opodstatnenie.

32. V uvedenej súvislosti Súdny dvor tiež vyslovil zásadný právny názor, že pokiaľ je v dodávateľskom reťazci pred posudzovanou dodávkou alebo po nej podvodné plnenie vo vzťahu k DPH, možno platiteľovi dane odoprieť odpočet dane na vstupe, pokiaľ správca dane preukáže, že platiteľ o tomto podvodnom konaní vedel alebo mohol vedieť (m.m. napríklad rozsudky Súdneho dvora sp.zn. C-354/03 vo veci Optigen Ltd., sp.zn. C-353/03 vo veci Fulcrum Electronics Ltd., sp.zn. C-484/03 vo veci Bond House Systems Ltd., podobne sp.zn. C-80/11 a C-142/11 v spojených veciach Mahagében kft. a Péter Dávid).

33. Od posudzovaného (správcom dane preverovaného) daňového subjektu pritom možno požadovať, aby prijal všetky rozumné opatrenia pre vlastné uistenie, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (napríklad sp.zn. C-409/04 vo veci Teleos a spol., sp.zn. C-499/10 vo veci

Vlaamse Oliemaatschappij, či tiež sp.zn. C-439/04, C-440/04 vo veciach Axel Kittel alebo Recolta Recycling).

34. Podľa Najvyššieho súdu záväzná judikatúra Súdneho dvora (čl. 7 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky spolu s čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii) interpretujúca spoločný systém DPH teda vytvára spoľahlivý a dostatočný právny rámec pre nepriznanie práva na odpočítania dane na vstupe u jednotlivých platiteľov v dodávateľskom reťazci pod podmienkou, že sa zistí, že jeho hlavným účelom bolo zneužitie systému DPH na získanie neprimeranej daňovej výhody, a zároveň sa preukáže, že konkrétny platiteľ, ktorý si uplatňuje odpočet dane, vedel alebo s ohľadom na všetky okolnosti mohol vedieť, že sa podieľa na plnení poznačenom podvodom vo vzťahu k DPH.

35. S prihliadnutím na hore uvedené pri preverovaní dodávok deklarovanych dodávateľom Castellario a dodávateľom K&C BAU sťažovateľovi a pri posudzovaní nároku na odpočet DPH uplatnený sťažovateľom na vstupe nebolo správcom dane spochybnené, že tak formálne (predloženie príslušných dokumentov), ako aj vecné (preukázanie reálnosti zdaniteľných obchodov) podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a odseku 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH boli splnené. Pokiaľ sa však vezmú do úvahy výsledky šetrení všetkých dodávok v reťazci, ktoré správca dane skúmal celkom opodstatnene, najmä pohyb tovaru a okolnosti jeho prepravy, museli vzniknúť pochybnosti o tom, aký bol podnikateľský zámer, t.j. kauza deklarovanych obchodov a či možno na jeho základe priznať odpočítanie dane.

36. Nemožno totiž ignorovať, že postupnosť dodávok toho istého tovaru v reťazci spoločností od slovenského výrobcu k odberateľovi do Českej republiky, odtiaľ späť na Slovensko, následný postupný predaj tovaru trom (resp. piatim) subjektom na tom istom parkovisku v Bytči a napokon vývoz tovaru konečnému odberateľovi do Českej republiky, v tomto celkovom pohľade stráca ekonomický zmysel.

37. Navyiac podľa zistení daňových orgánov prepravu tovaru, počas ktorej došlo dvojnásobnej výmene prepravných a dodacích dokladov so zmenenými údajmi o dodávateľoch a odberateľoch, to všetko bez nakládky a vykládky tovaru, organizačne zabezpečovala ako zasielateľ (špeditér) tá istá spoločnosť Fekete STAVCENTRUM, s. r. o., ktorá bola napokon záverečným subjektom v dodávateľskom reťazci, ktorý dodal tovar opätovne do Českej republiky spoločnosti ART FLASH, s. r. o..

38. Z uvedených zistení podľa názoru kasačného súdu nie je možné priamo vylúčiť záver, že jediným účelom predmetných obchodov bolo zneužitie systému DPH v umelo (t.j. čo do opodstatnenosti konania bežného podnikateľského subjektu) vytvorenom dodávateľskom reťazci daňových subjektov uplatňujúcich si odpočítanie dane, z ktorých niektorý daň neodviedol, v dôsledku čoho sa cena tovaru znížila o nezaplatenú daň.

39. V prejednávanom prípade daňové orgány však neodôvodnili nepriznanie práva na odpočítania dane žalobcovi tým, že posudzované plnenia v dodávateľskom reťazci boli súčasťou protiprávneho (zneužívajúceho či podvodného) konania vo vzťahu k DPH, čomu zistené skutočnosti evidentne nasvedčujú, ale tým, že predmetné dodávky sú súčasťou reťazca s miestom dodania v Českej republike a podliehali preto zdaneniu v Českej republike.

40. Argumentácia daňových orgánov, že cieľ zdanenia tovaru v štáte spotreby (v Českej republike) bol dosiahnutý jedným pohybom tovaru zo Slovenskej do Českej republiky, je pre potreby posúdenia nároku žalobcu na odpočítanie dane na vstupe podľa názoru kasačného súdu právne neudržateľná. Nemožno totiž pri skutkových zisteniach ignorovať, že predmetný tovar sa po jeho prvej dodávke do Českej republiky (Branky u Válašského Meziříčí) reálne vrátil na Slovensko do Bytče, kde bol dodaný žalobcovi a po ňom ďalším subjektom a následne bol znova spoločnosťou Fekete STAVCENTRUM, s. r. o. exportovaný do Českej republiky. Záver daňových orgánov, že dodávka tovaru medzi dodávateľom Castellario (resp. dodávateľom K&C BAU) a žalobcom mala byť predmetom zdanenia v Českej republike na základe § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a navyše je tento záver nedostatočne zdôvodnený a preto nepreskúmateľný.

41. Žalovaný z dôkaznej situácie v tejto veci neurobil jasný a dôkazmi podložený záver o tom, či sťažovateľ vedel, alebo aspoň s ohľadom na okolnosti ako obozretný podnikateľ vedieť mal, že tovar, ktorý mu bol dodaný a on ho obratom dodal ďalej, bol „na trase“ do Českej republiky. Zo zistených okolností bez takéhoto záveru nemožno od sťažovateľa očakávať vedomosť o tom, že bude zdaňovať v Českej republike tovar, ktorý mu bol na území Slovenskej republiky dodaný v priemyselnom areáli v Bytči osobou so slovenskou registráciou na daň a ktorý on ďalej dodal osobe so slovenskou registráciou na daň. Bez preukázania účasti sťažovateľa na daňovom podvode alebo na zneužití systému DPH je potrebné jeho obchody posudzovať izolovane, so zachovaním princípu daňovej neutrality. S prihliadnutím na to sa kasačnému súdu nateraz javí ako zrejmé, že nie je spochybnená reálnosť deklarovaných obchodov vrátane identity zúčastnených subjektov a obchodovaného tovaru, a rovnako nie je preukázané, prečo by mali sporné obchody sťažovateľa byť považované za iné, než podliehajúce dani v Slovenskej republike. Napriek pochybnosti o skutočnom zmysle celej postupnosti obchodov, ktorej článkom bol aj sťažovateľ, nemožno bez ďalšieho ignorovať, že sťažovateľ kupoval aj predával (odoberal aj dodával) tovar bez dopravy. Preto mu bez ďalšieho nemôže byť na ťarchu ani podozrenie o účelovosti či rýdzo formálnom charaktere vystavených CMR dokladov, keď jeho obchody sa mali uskutočniť medzi prepravami dokladovanými tzv. druhým a tretím CMR dokladom v čase, keď bol tovar síce naložený na nákladnom aute, ale neprepravoval sa.

42. Krajský súd uvedeným skutočnostiam nevenoval dostatočnú pozornosť a svoj záver o zamietnutí žaloby oprel o zistenia daňových orgánov, že ide o fiktívne reťazové obchody, ktoré nemajú žiadne reálne ekonomické základy.

43. Kasačný súd však zdôrazňuje, že ak je preukázané reálne splnenie formálnych a vecných podmienok uskutočnenia konkrétneho zdaniteľného obchodu (dodávky tovaru), ktorú platiteľ použil na svoje podnikanie, nemožno mu odoprieť právo na odpočítanie dane len z toho dôvodu, že dodávka v celom reťazci za zistených okolností postráda ekonomický zmysel. Nie je totiž úlohou daňových orgánov zaoberať sa len posudzovaním racionality či efektívnosti posudzovaných zdaniteľných obchodov.

44. Chýbajúce ekonomické opodstatnenie dodávky v dodávateľskom reťazci plnení môže zakladať nepriznanie práva na odpočítania dane len za súčasného preukázania, že v danom reťazci došlo v zmysle judikatúry Súdneho dvora k zneužitiu systému DPH, účelovému obchádzaniu daňovej povinnosti alebo získaniu takeého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, pričom konkrétny platiteľ, ktorý sa o priznanie práva na odpočítanie dane uchádza, o tom vedel alebo vzhľadom na všetky okolnosti mohol vedieť. Ak boli subjekty v dodávateľskom reťazci platiteľmi dane a predmet dodávky je použiteľný na zdaniteľné plnenia, musia daňové orgány toto zneužitie práva v dodávateľskom reťazci zistiť a jasne pomenovať, a najmä preukázať úmysel, prípadne vedomú neobstarlivosť platiteľa pri zapojení sa do takéhoto reťazca.

45. Kasačný súd poznamenáva, že z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, kde v reťazci malo dôjsť k nezaplateniu dane alebo inej strate na strane štátu. Bez toho sa celá konštrukcia argumentácie daňových orgánov teda opiera len o neobvyklosť, resp. tvrdenú ekonomickú nezmyselnosť celého reťazca s dvojitou výmenou CMR a z toho údajne vyplývajúcu nevyhnutnosť zdaňovať všetky obchody v Českej republike. Bez ďalšieho však nemožno tvrdiť, že chýbal ekonomický zmysel pri izolovanom pohľade na konanie sťažovateľa, o ktorom je preukázané, že na území Slovenskej republiky nadobudol a následne dodal tovar (naložený na nákladnom aute, ale bez dopravy), pričom vykázal aj zisk (hoci pomerne nízky). Tomuto záveru nebráni fakt, že s tovarom sťažovateľ fyzicky nemanipuloval ani ho neprekladal. Rovnako z konania sťažovateľa ani z toho, že tovar bol ďalším nadobúdateľom dodaný opätovne do Českej republiky, nevyplýva, že by išlo pri obchodoch sťažovateľa o dodanie tovaru s miestom dodania v Českej republike.

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 ods. 4 ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so

všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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 vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

46. Čo sa týka zvyšných, t.j. procesných nedostatkov v postupe daňových orgánov, namietaných tak v žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti proti rozsudku, je potrebné hľadiť aj na ich (možný) súvis so závermi, ktoré viedli k rozhodnutiu. V tomto kontexte sa stotožnil kasačný súd so závermi krajského súdu a je toho názoru, že žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia reagoval na námietky sťažovateľa uvedené v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu, podrobne popísal všetky vykonané dôkazy a skutkové zistenia, ktoré z nich vyvodil. Správca dane umožnil žalobcovi realizovať jeho procesné práva v dostatočnej miere.

47. Krajský súd správne vyhodnotil ako nedôvodné i námietky žalobcu o porušení jeho procesných práv v súvislosti s dožiadaniami a miestnym zisťovaním správcu dane, keď konštatoval, že úlohou správcu dane vo vzťahu k zabezpečeniu práva na spravodlivý proces je predovšetkým umožniť daňovému subjektu participovať na zisťovaní skutkového stavu, navrhovať dôkazné prostriedky a vyjadrovať sa k vykonaným dôkazom, čo správca dane splnil.

48. Správca dane, ktorý vedie dokazovanie v daňovom konaní, rozhoduje o tom, ktoré dôkazy vykoná, pričom nie je viazaný len návrhmi daňového subjektu. Daňový subjekt má právo byť prítomný pri vykonávaní dôkazov vrátane vypočutia svedkov, ktorým je oprávnený klásť otázky. Prípustným dôkazným prostriedkom sú však i zápisnice, vrátane zápisnice o výsluchu svedka v inom daňovom konaní, najmä ak ide o dôkaz menšej závažnosti vo vzťahu k rozhodujúcim skutočnostiam. Žalobca ako kontrolovaný daňový subjekt má však vždy právo byť s obsahom takejto zápisnice oboznámený, zaujať k nej stanovisko a prípadne navrhnúť ďalšie dôkazy, vrátane výsluchu toho svedka, o ktorého výpoveď v zápisnici ide. V prípade, že by sa ukázalo vykonanie takehoto dôkazu ako potrebné, správca dane by ho bol povinný vykonať opätovne.

49. K takejto situácii však v preskúvanom prípade nedošlo, tak isto k obsahu úkonov vykonaných pred dožiadaným správcou dane nepodal žalobca také vecné námietky, ktoré by si vyžadovali daný úkon zopakovať za jeho účasti alebo za účasti jeho zástupcu.

50. Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd podľa § 462 ods. 2 S.s.p. zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vrátil mu vec na ďalšie konanie, v ktorom uváži, či vytýkané nedostatky odstráni sám v konaní o odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, alebo rozhodnutie správcu dane zruší a vráti mu vec na ďalšie konanie (§ 74 ods. 4 Daňového poriadku).

51. Úlohou daňových orgánov v ďalšom konaní bude v intenciách právneho názoru Najvyššieho súdu opätovne vyhodnotiť všetky zhromaždené dôkazy, prípadne dokazovanie doplniť a z tohto nového vyhodnotenia skutkových zistení vyvodiť záver o charaktere sporných obchodov, prípadne ustáliť, či a z akých dôvodov došlo v posudzovanom prípade k zneužitiu práva na odpočet dane, prípadne či a na základe akých skutočností možno tvrdiť, že sa žalobca prijatými plneniami zúčastnil na podvodnom konaní vo vzťahu k DPH a z akých skutočností vyplýva, že o tom vedel alebo mohol vedieť. V prípade, že daňové orgány budú chcieť zotrvať na svojom posúdení, že išlo o jeden pohyb tovaru s miestom dodania v Českej republike a sporné obchody preto nepodliehajú dani v Slovenskej republike, ale v Českej republike, bude potrebné tento záver riadne a zrozumiteľne odôvodniť zistenými skutočnosťami, pričom však bude potrebné postupovať v súlade so závermi kasačného súdu uvedenými najmä v bodoch 40, 41 a 45.

52. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a vzhľadom na úspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal mu úplnú náhradu dôvodne

vynaložených trov v tomto konaní i v konaní na krajskom súde, v zmysle § 467 ods. 2 S.s.p. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

**Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.