

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/41/2017
Identifikačné číslo spisu: 8013200803
Dátum vydania rozhodnutia: 24.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8013200803.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): MAGURA, s.r.o. Výšné Ružbachy, IČO: 36 445 037, so sídlom 065 02 Výšné Ružbachy č. 307, zast.: Daliborom Tverďákom, advokátom, IČO: 31 819 796, so sídlom advokátskej kancelárie Krmanova č. 1, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 08. decembra 2016 č.k. 4S/37/2013-124, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 08. decembra 2016 č.k. 4S/37/2013-124 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 001100305/1/307058/2013 z 27.06.2013 r u š í a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

Sťažovateľovi právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči žalovanému p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 1100305/1/307058/2013 z 27.06.2013 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 24) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 v nadväznosti na § 165b ods. 1 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 Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 9712401/5/1137723/2012 z 21.06.2012 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú 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 bol podľa § 44 ods. 6 písm. b) zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2011 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení platí, že ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13)

b) dodatočný platobný výmer, ak sa daň

1. zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere,

2. zaplatená podľa osobitných zákonov bez podania daňového priznania alebo hlásenia odlišuje od dane, ktorá mala byť podľa osobitných zákonov zaplatená bez podania daňového priznania alebo hlásenia alebo od dane zistenej daňovou kontrolou, alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole,

3. mala podľa osobitných zákonov zaplatiť bez podania daňového priznania alebo hlásenia a daňový subjekt túto daň aspoň čiastočne zaplatil.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

3. Výrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 2 písm. c) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie január až september 2011 boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9712401/5/533349/2012 z 24.05.2012 (ďalej len „protokol“).

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.

4. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) nadobudnutie tovaru (FeSi 75%) v prospech žalobcu od dodávateľa LEDAR SPOLKA Z OGRANICZONA ODPOWIEDZIALNOSCIA“ SPOLKA KOMANDYTOWA, Czestochowa, Poľská republika (ďalej len „poľská spoločnosť LEDAR“), pričom

a) preprava tovaru začala v Poľskej republike a skončila v Českej republike, v Třinci,

i) v sklade spoločnosti Serpente Group s.r.o., Ostrava, Česká republika (ďalej len „česká spoločnosť SERPENTA“) si žalobca tovar prevzal, uskladnil a následne ho predal tejto spoločnosti,

b) na jednej strane išlo o nadobudnutie tovaru z iného členského štátu

i) s miestom nadobudnutia tovaru v Českej republike,

c) na druhej strane, ak žalobca nepreukáže, že k zdaneniu nadobudnutia tovaru došlo v členskom štáte, kde sa skončila preprava tovaru

i) k zdaneniu nadobudnutia tovaru dôjde v Slovenskej republike nakoľko

ii) žalobca si objednal tovar pod IČ DPH prideleným v tuzemsku.

Podľa § 11 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení na účely tohto zákona sa nadobudnutím

tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastníak s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemska z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane

Podľa § 49 ods. 2 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

5. Ďalej žalovaný zdôraznil, že uvedený záver o nutnosti zaplatiť daň v Slovenskej republike, hoci k dodaniu došlo v Českej republike, vychádza z hore citovaného ustanovenia § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Tento záver podporuje aj judikatúra Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v rozsudkoch sp.zn. C-536/08 a C-539/08 (citované kasačným súdom z preskúmaného rozhodnutia str. 9 a 10), podľa ktorého sa

„na také nadobudnutie tovaru nemôže vzťahovať uplatnenie odpočítania dane, a ak by sa právo na odpočet v takom prípade priznalo, mohlo by to viesť k narušeniu potrebného účinku článku 28b A ods. 2 druhého a tretieho pododseku šiestej smernice (článok 41 smernice Rady 2006/112/ES), keďže zdaniteľná osoba, ktorej sa priznalo právo na odpočet v členskom štáte, ktorý vydal identifikačné číslo, by už nebola motivovaná preukázať zdanenie dotknutého nadobudnutia tovaru v rámci Spoločenstva v členskom štáte, kde došlo k ukončeniu odoslania alebo prepravy, teda v členskom štáte konečnej spotreby. Také riešenie by mohlo nakoniec ohroziť uplatnenie základného pravidla, podľa ktorého sa, pokiaľ ide o nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva, miesto zdanenia nachádza v členskom štáte ukončenia odoslania alebo prepravy, teda v členskom štáte konečnej spotreby, čo je cieľom prechodnej úpravy.

Podľa uvedeného rozsudku Súdneho dvora z 22. apríla 2010 článok 17 ods. 2 a 3, ako aj článok 28b A ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia v znení smernice Rady 92/111/EHS zo 14. decembra 1992 sa majú vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba, ktorá sa nachádza v situácii opísanej v prvom pododseku posledného uvedeného ustanovenia, nemá právo na okamžitý odpočet DPH, ktorou bolo na vstupe zaťažené nadobudnutie tovaru v rámci Spoločenstva.

6. V súvislosti s námietkou žalobcu, že smernica Rady EHS nie je zásadne priamo vykonateľná, a teda ani záväzná, a že záväzným právnym aktom je nariadenie, žalovaný uviedol, že Vykonávacie Nariadenie Rady (EÚ) č. 282/2011 z 15. marca 2011, ktorým sa ustanovujú vykonávacie opatrenia smernice 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, nezavádza nové pravidlá v systéme DPH, ale je len vykonávacím predpisom k smernici o DPH.

7. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že správca dane neprihliadal na ustanovenie § 49 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. žalovaný uviedol, že toto ustanovenie zákona sa na daný prípad nevzťahuje.

Podľa § 49 ods. 6 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať daň aj v prípade, ak tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku.

II.

Konanie na správnom súde

8. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Prešove žalobu z 09.09.2013.

9. Pôvodný zrušujúci rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/37/2013-92 zo dňa 15. mája 2014 bol zrušený uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) zo dňa 04. augusta 2015 sp.zn. 3Sžf/93/2014 a vrátený krajskému súdu s pokynom, aby s prihliadnutím na ustanovenie § 74 ods. 2 Daňového poriadku preveril postup žalovaného pri procesných vadách, ktoré žalobca ako daňový subjekt v odvolaní zo dňa 16.11.2012 proti dodatočnému platobnému výmeru nenamietal (najmä doručenie oznámenia o začatí daňovej kontroly iba žalobcovi a vydanie platobného výmeru po zákonom ustanovenej lehote).

10. Tiež Najvyšší súd vo vyššie citovanom uznesení dal do pozornosti krajskému súdu, že z uvedeného ustanovenia vyplýva, že odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Žalobca v odvolaní zo dňa 16.11.2012 z procesných väd namietal iba, že dodatočný platobný výmer nebol vydaný v zákonnej lehote 15 dní od skončenia daňovej kontroly a z tohto dôvodu ide o nezákonné rozhodnutie. Dôvody odvolania smeroval k meritu veci a v doplnení odvolania predložil odborné stanovisko 4/2012 vypracované znalcom R. W.I. X., Košice.

11. V ďalšom konaní Krajský súd v Prešove ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenie § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) opätovne posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. so zdôraznením viazanosti názorom Najvyššieho súdu a v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v prejednávanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p., nariadil vo veci pojednávanie a po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného dospel k záveru (viď bod č. 43 napadnutého rozsudku), že žalobe nie je možné priznať úspech, a preto ju svojím rozsudkom zo dňa 08. decembra 2016 č.k. 4S/37/2013-124 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 S.s.p. zamietol z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

12. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na judikatúru Súdneho dvora a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zaujal stanovisko k námietkam žalobcu

- o zákonnosti doručovania listín daňovému zástupcovi pánovi R. W. I. (bod č. 44 napadnutého rozsudku),
- že prvostupňové rozhodnutie nebolo vydané v zákonom stanovenej lehote (bod č. 45 napadnutého rozsudku),
- vychádzajúcimi z nálezů Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS24/2010 (bod č. 46 napadnutého rozsudku),
- k uvedeniu nesprávneho ustanovenia vo výroku (bod č. 47 napadnutého rozsudku),
- o konaní nepríslušného správcu dane (bod č. 48 napadnutého rozsudku), a tiež že
- bolo pristúpené k prerokovanej protokolu bez doručenia jeho písomného vyjadrenia (bod č. 51 napadnutého rozsudku).

13. S poukazom na ustanovenie § 69 ods. 1 až 3 zák. č. 222/2004 Z.z. správny súd uviedol, že medzi účastníkmi konania je nesporné, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane z prepravných služieb. Z ustanovenia § 51 ods. 1 písm. b) zák. č. 222/2004 Z.z. pre správny súd vyplýva, že uplatnenie práva sa viaže na vykonanie záznamov podľa § 70 zák. č. 222/2004 Z.z.

14. Ďalej správny súd k problematike posúdenia miesta dodania služby uviedol, že je potrebné aplikovať

ustanovenie § 15 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. S prihladením na miesto, kde má žalobca svoje sídlo, tak potvrdil, že mu vznikla povinnosť platiť DPH z tejto služby.

15. V uvedenej súvislosti tiež správny súd zdôraznil (body č. 58 a 59 napadnutého rozsudku), že pri poskytovaní prepravných služieb je miestom ich dodania všeobecne územie, kde sa preprava uskutočňuje. Tento všeobecný princíp uplatňujúci sa pre prepravu tovaru aj prepravu osôb sa však podľa záverov správneho súdu neuplatňuje v prípade, ak ide o prepravu tovaru medzi členskými štátmi EÚ, tzv. intrakomunitárnu prepravu tovaru.

16. Tiež správny súd vyhodnotil námietku žalobcu v súvislosti s akýmsi automatickým priznaním nároku na odpočet DPH postupom uvedeným žalobcom v žalobe, ako iba konštrukciu, ktorá nezodpovedá stanoveniami zák. č. 222/2004 Z.z.

17. Po preskúmaní prvostupňového a preskúmaného rozhodnutia v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe rešpektujúc právny názor Najvyššieho súdu správny súd dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného je v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol (bod č. 63 napadnutého rozsudku).

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

18. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 09.02.2017 (č.l. 136) z dôvodov uvedených v

- § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p., t.j. 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, ako aj

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

19. Sťažovateľ v nasledujúcich sťažnostných bodoch podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 najmä uviedol, že:

k písm. f):

- sťažovateľ v daňovom odvolaní namietal

o tak potrebu zákonného doručovania písomností ako aj

o že výkon kontroly nebol vykonávaný v súlade príslušnými predpismi,

- odvolací daňový orgán musí prihliadnuť na skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia,

o vada nesprávneho doručovania písomností bola žalovanému vzhľadom na jeho pokyny známa,

o nesprávne doručovanie jednotlivých písomností má za následok ich nulitosť, resp. ničotnosť,

o okrem uvedeného sťažovateľ v žalobe namietal aj porušenie ďalších ustanovení zák. č. 511/1992 Zb.,

o správny súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nevyhodnocuje, či namietané vady konania žalovaného, resp. správca dane vedú k nezákonnosti daňovej kontroly i celého daňového konania,

- ďalej správca dane

o neobjasnil spôsob výpočtu dane,

o nedodrжал 15-dňovú lehotu na vydanie prvostupňového rozhodnutia,

o prvostupňové rozhodnutie obsahuje vo svojom výroku nesprávne označenie zákonného ustanovenia,

o ku konaniu došlo nepríslušným správcom dane,

o k prerokovaniu protokolu pristúpil správca dane bez toho, aby mu bolo riadne doručené písomné vyjadrenie žalobcu z 15.06.2012,

- nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozsudku

o sťažovateľ namietal neúplnosť spisu správca dane,

o t.j. absenciu medzinárodného dožiadania, poverenia na výkon daňovej kontroly po jej šírení alebo fotokópie účtovných dokladov sťažovateľa.

k písm. g):

- správny súd opomenul všetky skutkové zistenia a argumentáciu sťažovateľa týkajúcu sa trojstranného obchodu v zmysle § 45 zák. č. 222/2004 Z.z.,
o žalobca si mal uplatniť nárok na odpočítanie dane z prepravných služieb,
§ správca dane nepostupoval podľa § 2 ods. 6 a § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.,
- ak vzniká daňová povinnosť, potom daň vyplývajúca z tejto povinnosti sa automaticky prejaví aj v záznamoch sťažovateľa ako platiteľa,
- tovar bol prepravený od poľskej spoločnosti LEDAR z Poľskej republiky priamo českej spoločnosti SERPENTA do Českej republiky na účet sťažovateľa,
o na posúdenie miesta nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je vylúčená aplikácia § 17 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.,
o sťažovateľ dodávky tovaru riadne uviedol v súhrnom výkaze DPH, kde pri nich uviedol kód 1, teda kód pre trojstranný obchod,
o zisk z predaja sťažovateľ riadne zdanil daňou z príjmu právnických osôb.

20. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie. Tiež navrhol alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil trovy konania.

B)

21. Z mimoriadne stručného vyjadrenia žalovaného zo 16.03.2017 (č.l. 164) vyplýva, že s problematikou uvádzanou v časti I. a II. kasačnej sťažnosti sa dostatočne vysporiadal v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia ako aj vo svojom vyjadrení zo dňa 18.12.2013 k žalobe.

22. Napadnutý rozsudok žalovaný považuje za správny, pretože vychádza zo správneho právneho posúdenia veci.

23. Žalovaný vo svojom vyjadrení nenavrhol procesné riešenie preskúmanej veci.

IV.

Právne názory kasačného súdu

24. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 2 S.s.p. dôvodná, nakoľko preskúmané rozhodnutie nie je zmysle citovaného ustanovenia súladné so zákonom a nakoľko súčasne krajský súd žalobu zamietol, preto v súlade s revíznou právomocou mu zverenou zákonodarcom kasačný súd rozhodol o zmene napadnutého rozsudku tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. júla 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

25. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu orgánu verejnej správy a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný

súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

26. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

27. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

28. Zo zásady, že kasačný súd je dôvodmi kasačnej sťažnosti viazaný [§ 439 ods. 3 písm. a) a contrario § 453 ods. 2 veta druhá S.s.p.] jednoznačne vyplýva procesná povinnosť sťažovateľa s plnou zodpovednosťou za procesný výsledok navrhnutý v kasačnej sťažnosti [sťažnostný návrh podľa § 445 ods. 1 písm. d) S.s.p.] objasniť zákonným spôsobom, z čoho vyvodzuje prípustnosť opravného prostriedku, a náležite vymedziť dôvod kasačnej sťažnosti [§ 440 v spojení s 445 ods. 1 písm. c) S.s.p.]. V dôsledku spomenutej viazanosti kasačný súd nekoná nad rozsah (§ 453 úvod S.s.p.), ktorý sťažovateľ vymedzil v kasačnej sťažnosti uplatneným dôvodom.

29. Sťažovateľ na prvom mieste namieta, že mu správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, t.j. mu bola odňatá možnosť konať pred súdom. Odňatím možnosti konať pred súdom sa rozumie taký procesne nesprávny postup súdu, ktorý má za následok znemožnenie realizácie procesných oprávnení účastníka konania, ktoré mu poskytuje Správny súdny poriadok. O procesnú vadu v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p. ide najmä vtedy, ak správny súd v konaní postupoval v rozpore so zákonom, prípadne ďalšími všeobecne záväznými právnymi predpismi a týmto postupom odňal účastníkovi konania jeho procesné práva [v zmysle § 5 ods. 9 veta prvá S.s.p. majú účastníci v konaní pred správnym súdom rovnaké postavenie a správny súd je povinný zabezpečiť im rovnaké možnosti na uplatnenie ich práv - vid' dispozitívne oprávnenie účastníka (§ 5 ods. 5 S.s.p.), nazerať do spisu a robiť si z neho výpisy (§ 81 S.s.p.), vyjadriť sa k návrhom na dôkazy a k všetkým vykonaným dôkazom (§ 125 S.s.p.), požadovať vykonanie súdneho pojednávania (§ 107 ods. 1 písm. a/ S.s.p.), na to, aby mu bol rozsudok doručený do vlastných rúk (§ 142 ods. 1 S.s.p.)].

30. Avšak z napadnutého rozsudku jednoznačne vyplýva, že správny súd so sťažovateľom konal ako s účastníkom a hore uvedený vejár procesných práv mu neodobral. Preto kasačný súd až po oboznámení s obsahom súdneho spisu a v súlade so stanoviskom R 2/2016, podľa ktorého:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku.

Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f/ Občianskeho súdneho poriadku [v súčasnosti ide o § 440 ods. 1 písm. f) S.s.p.]“; došiel k záveru, že argumenty uvedené sťažovateľom dávajú základ pre uplatnenie druhej vety hore uvedeného stanoviska, ktorá predstavuje krajnú výnimku z prvej vety a týka sa výlučne len celkom ojedinelých (extrémnych) prípadov, ktoré majú znaky relevantné aj podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva. O taký prípad ide v praxi napríklad vtedy, keď rozhodnutie súdu neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (pozri najmä vec Sutyazhnik proti Rusku, rozsudok ESĽP z roku 2009), prípadne ak došlo k vade tak

zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (vec Ryabikh proti Rusku, rozsudok ESĽP z roku 2003).

31. V odôvodnení napadnutého rozsudku sa „hromadne“ citujú ustanovenia (vid' body č. 35. až 42), ktoré správny súd aplikoval a z ktorých mal vyvodit' svoje právne závery; medziiným uviedol dôvody, so zreteľom na ktoré mal dospieť k záveru v merite veci, že žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane z prepravných služieb (bod č. 54 napadnutého rozsudku). Ďalej správny súd veľmi všeobecne odôvodnil svoje názory o miestnej príslušnosti konajúceho správcu dane, a to aj s prihliadnutím na povinné náležitosti prvostupňového rozhodnutia, t.j. pripojeného odtlačku úradnej pečiatky (vid' § 30 ods. 1 písm. f/ zák. č. 511/1992 Zb.), ktorý jednoznačne nekorešpondoval s s označením správcu dane v záhlaví prvostupňového rozhodnutia.

32. Rovnako námietka sťažovateľa k neúplnosti spisu správcu dane je opodstatnená, nakoľko žalovaný pri jeho predkladaní vôbec nezohľadnil kritéria predkladania spisu uvedené v rozhodnutí č. R 66/1998 nasledovne:

„Pod pojmom spisy žalovaného správneho orgánu podľa § 250d ods. 1 O.s.p. treba rozumieť úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál správneho orgánu v danej veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutí.“

33. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd objasniť, že pojem úplný spis je nutné vykladať v tom zmysle, že žalovaný predkladá spis správcu dane v rozsahu nevyhnutne potrebnom na posúdenie skutkových zistení žalovaného; t.j. nie celý spis správcu dane. Rovnako pod pojmom žurnalizovaný spis je potrebné chápať tak, že jeho jednotlivé listiny sú zviazané spôsobom vylučujúcim ich prípadnú stratu zo spisu, číselne označené narastajúcim spôsobom a nezameniteľným spôsobom vložená informácia o vyčlenení tých častí spisu s uvedením dôvodu, ktorý k tomu správcu dane oprávňuje. Ďalej, čo sa týka podmienky zachovania originality spisu, je v tomto smeru potrebné trvať na princípu originality iba v prípade spochybnenia hodnovernosti údajov na odkopirovaných častiach spisu správcu dane. Avšak sťažovateľom výslovne uvedené časti spisu, ktoré sa týkajú objasnenia ním predložených námietok, sa skutočne v spise správcu dane nenachádzajú.

34. Preto pre kasačný súd nie je celkom zrejmé, ako a z akých dôvodov správny súd rozhodol; v odôvodnení napadnutého rozsudku absentujú náležitosti v zmysle § 139 S.s.p. Správny súd, hoci sťažovateľ v žalobe poukazoval na nedostatočnosť predloženého spisu, na procesné nedostatky, tak toto nevyhodnotil a ani k tomu nezaujal žiadny názor, hoci ide podľa mienky kasačného súdu o závažné žalobné body. Avšak kasačný súd nemôže súhlasiť s námietkou sťažovateľa, ktorá poukazuje na nedodržanie 15 dňovej lehoty na vydanie rozhodnutia ako aj na nesprávne uvedenie ustanovenia vo výroku prvostupňového rozhodnutia. Uvedené námietky nie sú relevantné.

35. Sťažovateľ prostredníctvom ďalšieho dôvodu namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/).

36. Uvedený dôvod je relevantný iba, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Preto nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom konkrétne spočíva v tom, že použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

37. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd zdôrazniť, že pri výklade právnych predpisov a ich inštitútov nemôže správny súd k nim pristupovať len z hľadiska gramatického výkladu ale musí si spoľahlivo ustáliť zmysel a účel dotknutej právnej normy, t.j. v preskúmvanej veci otázku prípustnosti súčasného napadnutia právoplatného rozsudku viacerými dôvodmi kasačnej sťažnosti a tým aj vylúčiť kontraproduktívnu snahu sťažovateľa či už z dôvodu neistoty alebo nedostatku úplného presvedčenia o správnosti svojej kasačnej argumentácie pokusne uplatňovať popri sebe rozmanité, so sporom vecne nesúvisiace, hypotetické alebo navzájom sa vylučujúce dôvody, a skúšať, ako budú prijaté kasačným súdom.

38. Vo vyššie uvedenom zmysle je potom pre kasačný súd oveľa závažnejšia argumentácia sťažovateľa, resp. jeho žalobné body spochybňujúce právne posúdenie zdaniteľného obchodu správcom dane a následne potvrdenie týchto právnych záverov žalovaným. Kasačný súd už pri prvom oboznámení sa so zistenými skutočnosťami nemal pochybnosti, že opisovaný zdaniteľný obchod mohol mať prvky trojstranného obchodu v zmysle § 45 zák. č. 222/2004 Z.z., nakoľko sťažovateľ v už žalobných bodoch (časť žaloby označená ako C V. - č.l. 17) namietal, že:

„Ďalším veľmi vážnym pochybením správcu dane a žalovaného, v dôsledku ktorého došlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci pri dodávkach tovaru od poľského dodávateľa spol. LEDAR, ktorý žalobca nepochybne nadobudol za účelom ich ďalšieho predaja českému odberateľovi spol. Serpente group, však je, že vec nepreskúmali z hľadiska toho, či nešlo o trojstranný obchod podľa § 45 zákona č. 222/2004 Z.z. a úplne odignorovali všetky skutkové zistenia, ktoré tomu nasvedčovali.“

39. Z odôvodnenia správneho súdu pre kasačný súd jednoznačne vyplýva, že sa s touto argumentáciou sťažovateľa vôbec nezaoberal, čo aj napadol následne sťažovateľ v časti „Ad B“ kasačnej sťažnosti. Kasačný súd po tom, čo sa oboznámil s „torzom“ spisu predloženým žalovaným skutočne zistil, že sťažovateľ v tlačive Súhrnný výkaz - DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY na str. 1 v časti označenej ako „Kód 1 alebo 2“ uviedol č. 1, čo v zmysle poznámky č. 1 pod čiarou znamená označenie trojstranného obchodu. Za tejto situácie je pre kasačný súd skutočne postup nielen daňových orgánov ale aj správneho súdu nepochopiteľný. Preto pristúpil k aplikácii ustanovenia § 462 ods. 2 S.s.p. a preskúmvané rozhodnutie musel zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

V.

40. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok nespĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod daňové právo nebola riadne správnym súdom odôvodnená. Kasačný súd sa nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že žaloba je nedôvodná.

41. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

42. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na hore uvedené závery, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu

vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

43. Bude preto úlohou dotknutého správneho orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) vyhodnotil namietané procesné vady a vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe v merite veci, ktorá sa tiež týka problematiky trojstranného obchodu, rozhodol.

44. Kasačný súd v preskúmvanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania by bolo potrebné.

45. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. rozhodol na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nastalo. Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).