

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/12/2019
Identifikačné číslo spisu: 3015200258
Dátum vydania rozhodnutia: 18.12.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3015200258.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu: Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: AGROEXIM s.r.o. so sídlom Dolné Motešice 25, IČO: 46 899 731, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO: 42 499500, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti sťažovateľa (pôvodne žalovaného), proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/65/2015-58 zo dňa 15. februára 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 13S/65/2015-58 zo dňa 15. februára 2017 z a m i e t a .

Žalobcovi voči žalovanému p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne (ďalej len krajský súd, alebo správny súd) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/17941/2015/5050 zo dňa 16. 01.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s poukazom na ustanovenie § 191 písm. d) SSP. V odôvodnení rozsudku poukázal na to, že po splnení prieskumnej činnosti zistil, že správca dane a žalovaný sa nedostatočne venovali otázke vedomosti žalobcu, že sa žalobca stáva súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej mu sporné faktúry alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (žalobná námietka uvedená pod bodom 5 písm. d/ v časti vedomosti žalobcu o fiktívnosti obchodného prípadu).

2. Mal za to, že je potrebné si uvedomiť, že každý záver správcu dane a žalovaného musí vychádzať z konkrétneho skutkového zistenia a zároveň musí správca dane a žalovaný vo svojom rozhodnutí uviesť úvahy, na základe ktorých prijatý záver vyvodil, vrátane úvahy, prečo z konkrétneho skutkového zistenia nie je možné vyvodiť iný záver, resp. ak je konkrétny záver založený len na jednej skutočnosti,

prečo je táto jediná skutočnosť dostatočná na prijatie tohto záveru. Poznamenal, že Európsky súdny dvor už vo svojom rozsudku zo dňa 21. júna 2012 v spojených veciach C - 80/2011 a C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid) jednoznačne vyslovil právny názor, že správca dane je oprávnený zamietnuť zdaniteľnej osobe, v tomto prípade žalobcovi, právo odpočítať DPH za poskytnutý tovar z dôvodu, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tento tovar alebo jeden z jej poskytovateľov, sa dopustila nezákonnosti, ale len vtedy, ak správca dane objektívne preukáže, že samotná dotknutá zdaniteľná osoba, v tomto prípade žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúci nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Uvedený rozsudok tak vedomosti žalobcu o tom, že sa stáva súčasťou daňového podvodu priznal atribút nutnej a nevyhnutnej podmienky, bez splnenia ktorej nesmie byť zo strany správcu dane odopretý žalobcovi ako daňovému subjektu nárok na priznanie odpočtu DPH. Tento právny názor potom musí byť premietnutý i do samotného odôvodnenia rozhodnutia správcu dane a žalovaného v tom smere, že z rozhodnutia musí byť zrejmé, na základe akých skutočností a akých úvah dospel správca dane a žalovaný k záveru, že žalobca mal alebo musel mať vedomosť o tom, že sa stáva súčasťou daňového podvodu (§ 63 ods. 5 Daňového poriadku).

3. Správca dane vo svojom rozhodnutí vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu nespomenul, a teda touto významnou skutočnosťou sa žiadnym spôsobom nezaoberal. Žalovaný ako odvolací orgán sa s touto významnou skutočnosťou zaoberal len v rozsahu konštatovania, že „Kontrolovaný platiteľ s najväčšou pravdepodobnosťou musel vedieť, že sa zúčastňuje na obchode, ktorý sa nezakladá na vlastníctve k tovaru, tak ako to vyžaduje ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a že sporné faktúry od dodávateľa F-Agro s.r.o., z ktorých si uplatnil odpočítanie dane, sú fiktívnymi faktúrami. Ak sa zúčastňoval osobne nakládky tovaru na poľské kamióny v sklade v Dolnom Štále, ako to sám tvrdí a ako to potvrdila aj splnomocnená zástupkyňa spoločnosti CALYPSO INVEST s.r.o. B. Q. M. (za jej konateľa K. M.) vedel, že spoločnosť F-Agro s.r.o. sa fyzicky týchto obchodov nezúčastňovala“.

4. Vychádzajúc z citovaného odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, žalovaný teda vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu založil výlučne na tom, že spoločnosť F-Agro s.r.o. sa fyzicky nezúčastňovala nakládky tovaru na poľské kamióny v Dolnom Štále, o čom žalobca vedomosť mal, nakoľko on sa týchto nakládkov zúčastňoval.

5. Takýto záver správny súd nepovažoval za riadne zdôvodnený. Správny súd z takéhoto zdôvodnenia nemá odpoveď na otázku, prečo fyzická neúčast spoločnosti F-Agro s.r.o. na nakládke na poľské kamióny je pre žalovaného dostatočnou podmienkou na prijatie záveru, že spoločnosť F-Agro s.r.o. bola do reťazca len umelo vložená. Žalovaný vo svojom odôvodnení neposkytol žalobcovi a v rámci súdneho prieskumu ani správneho súdu žiadnu úvahu, prečo a či vôbec je neúčast dodávateľa pri nakládke v rámci obchodných zvyklostí napr. takým nedostatkom a pochybením na strane dodávateľa, že z tejto skutočnosti nie je možné prijať iný záver len ten, že pri takomto dodávateľovi sa vždy jedná o fiktívneho dodávateľa a že aj u samotného odberateľa, v tomto prípade žalobcu musela táto skutočnosť vzbudiť dôvodné obavy a vedomosť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode. Rozhodnutie žalovaného je teda v tejto významnej otázke z pohľadu správneho súdu nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť (§ 191 ods. 1 písm. d/ Správneho súdneho poriadku).

6. Preto správny súd nemohol inak len napadnuté rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. d/ Správneho súdneho poriadku zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie s tým, že žalovaný sa bude v ďalšom konaní riadiť právnym názorom vysloveným správnym súdom (§ 191 ods. 6 Správny súdny poriadok), vo veci opätovne rozhodne, prípadne podľa potreby doplní dokazovanie v naznačenom smere a svoje rozhodnutie náležite odôvodní tak, aby rozhodnutie netrpelo vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov.

7. K zvyšným žalobným námietkam správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či ide o dôvodné alebo nedôvodné námietky, tieto by žiadnym spôsobom neovplyvnili výrok rozhodnutia správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje, nakoľko pre zrušenie rozhodnutia postačuje, aby bola dôvodná čo i

len jedna žalobná námietka, príp. jej časť. Napriek tomu sa správny súd aspoň v stručnosti vyjadruje i k ostatným žalobným námietkam, a to tak, že zvyšné žalobné body vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. Žalovaný správne k námietke pod písm. a) uviedol, že každé daňové konanie je samostatným konaním, v zásade s odlišnými skutkovými okolnosťami. Správny súd k tejto žalobnej námietke ešte dodáva, že žalobca bližšie nevyšpecifikoval, v čom správca dane a žalovaný postupovali odlišne a na základe čoho dospel žalobca k záveru, že ide o obdobné skutkové okolnosti. Žalobná námietka pod písm. b) nie je taktiež dôvodná. Žalovaný vo svojom vyjadrení správne uviedol, že v rámci svojej činnosti je povinný dbať na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Rovnako správny súd vyhodnotil ako nedôvodnú i žalobnú námietku pod písm. c). Záver žalovaného, že v danom prípade ide o fiktívne faktúry nie je podľa správneho súdu zmätočný a protichodný, ale je nedostatočne, resp. nezrozumiteľne zdôvodnený. To, že deklarovaný tovar existoval a bol v konečnom dôsledku dodaný do Poľska, nemusí ani z pohľadu správneho súdu ešte znamenať, že na území Slovenska prebehlo dodanie deklarovaného tovaru v súlade so zákonom, a teda že na Slovensku nemohol byť vytvorený umelý obchodný reťazec. Ani námietka žalobcu pod písm. d) v časti povinnosti žalobcu preukazovať skutočnosti nad rámec jeho možnosti, t.j. že správca dane od žalobcu požaduje preukázanie skutočností, ktoré objektívne nemôže preukázať a ktorých preukázanie prináleží inému daňovému subjektu, v tomto prípade spoločnosti F-Agro s.r.o. nie je dôvodná, nakoľko správny súd po preštudovaní administratívneho spisu nezistil, žeby niečo také žalovaný a správca dane od žalobcu požadovali. K poslednej námietke pod písm. e) žalovaný dostatočne uviedol, prečo nemožno na daný prípad hľadiť ako na porušenie zásady neutrality DPH a správny súd sa s touto argumentáciou stotožnil a aj túto žalobnú námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

8. Správny súd rozhodnutie žalovaného zrušil v celom rozsahu, žalobca bol teda v konaní v celom rozsahu úspešný, preto mu správny súd podľa § 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku priznal voči neúspešnému žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania, teda náhradu trov konania v rozsahu 100 %.

I.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie žalobcu

9. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal sťažovateľ v postavení žalovaného kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. S rozsudkom krajského súdu sa žalovaný nestotožnil, pretože rozhodnutie správcu dane považoval za opodstatnené z dôvodov, ktoré už žalovaný uviedol vo svojom rozhodnutí.

10. Nesúhlasil so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku, nakoľko zastal názor, že senát krajského súdu sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky najmä:

sp. zn. 4Sžf/30/2104 zo dňa 17.02.2015 a sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011.

11. K argumentácii krajského súdu, že správca dane vo svojom rozhodnutí vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu nespomenul, uviedol, že správca dane pri daňovej kontrole neskúmal úmysel žalobcu dopustiť sa podvodu alebo byť účastným na podvode (toto ani nie je účel daňovej kontroly). Prioritou daňovej kontroly bolo preverenie splnenia zákonných podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty v zmysle § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Správca dane nevyšetroval podvodné konania zúčastnených osôb, na takéto účely nie je oprávnený, toto presahuje rámec konania daňových orgánov, ale vykonal daňovú kontrolu a dokazovanie v intenciách § 44 až § 47 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní.

12. Dokazovaním správca dane zabezpečil dostatok objektívnych dôkazov, ktoré poukazujú na to, že nedošlo k reálnemu dodaniu tovaru žalobcovi dodávateľom F-Agro s.r.o. Spoločnosť F-Agro s.r.o. sa reálne nezúčastňovala predmetných obchodov s repkou olejnou, nemala vo vlastníctve ani v prenájme žiadne skladové priestory, prepravné prostriedky ani zamestnancov, nepoznala pôvod tovaru, bez akejkoľvek kontroly tovaru, bez jeho preberania od spoločnosti CALYPSO INVEST s.r.o. a jeho odovzdávania žalobcovi, vystavovala pre žalobcu faktúry za predaj predmetnej repky olejnej. Spoločnosť F-Agro s.r.o. fakticky nevykonávala žiadnu ekonomicky zmysluplnú činnosť, do obchodného vzťahu medzi spoločnosťou CALYPSO INVEST s.r.o. a žalobcu bola vložená umelo, nakoľko tovar cez túto spoločnosť reálne neprešiel, stalo sa tak len fakturačne a to bol dôvod, pre ktorý správca dane posúdil, že spoločnosť F-Agro s.r.o. nikdy nebola vlastníkom fakturovaného tovaru. Nielenže sa odovzdávania tovaru nezúčastňoval žiaden zástupca tejto spoločnosti, ale spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o. tovar vyskladnila priamo žalobcovi, resp. jeho poľskému odberateľovi bez súčinnosti zo strany spoločnosti F-Agro s.r.o. (vážne lístky vystavované spoločnosťou CALYPSO INVEST s.r.o. priamo poľskému odberateľovi KATOLIK sp.z.o.o., resp. na niektorých vážnych lístkoch uviedla ako partnera F-Agro - Agroexim, aj podľa dodacích listov tovar vyskladnil, kontroloval a podpísal zástupca spoločnosti CALYPSO INVEST s.r.o.).

13. K oprávnenému spochybneniu vlastníctva tovaru spoločnosti F-Agro s.r.o., resp. možnosťou spoločnosti F-Agro s.r.o. nakladať s predmetným tovarom ako vlastníkom v dňoch 02.09.2013, 03.09.2013, 12.09.2013 a 11.09.2013 (dodanie tovaru žalobcovi uvedené na sporných faktúrach č. 130038, č. 1300384, č. 1300399 a č. 1300389) nasvedčovala aj skutočnosť, že predmetný tovar mala spoločnosť F-Agro s.r.o. nadobudnúť v zmysle faktúr č. 13017047 a č. 13047049 od dodávateľa CALYPSO INVEST s.r.o. až dňa 30.09.2013. Rovnako spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o. mala predmetný tovar nadobudnúť od personálne prepojenej spoločnosti BESTGRAIN s.r.o. na základe faktúry č. 130140075 tiež až dňa 30.09.2013.

14. Správca dane nemal dôvod vo svojom rozhodnutí sa zaoberať vedomosťou žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu a žalovaný vo svojom rozhodnutí len reagoval na námietky žalobcu v odvolaní, poukazujúce na rozsudky Európskeho súdneho dvora. Ani žalovaný však vo svojom rozhodnutí neuvádzal, že sa žalobca zapojil do daňového podvodu, ale poukázal na správcom dane zistené objektívne skutočnosti, ktoré preukazujú zneužitie práva v oblasti dane z pridanej hodnoty. Žalovaný nesúhlasil so závermi krajského súdu, že vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu založil výlučne na tom, že spoločnosť F-Agro s.r.o. sa fyzicky nezúčastňovala nakládky tovaru na poľské kamióny v Dolnom Štále, o čom žalobca vedomosť mal. Žalovaný vo svojom rozhodnutí prihliadal na všetky zistenia správca dane, ktoré ho viedli k záveru, že spoločnosť F-Agro s.r.o. žalobcovi predmetný tovar nedodala, čiže daňová povinnosť jej nevznikla v titulu dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale daňová povinnosť jej vznikla z titulu vystavenia faktúr, na ktorých uviedla daň (§ 69 ods. 5 zákona o DPH). Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcie nemôže byť odpočítanie DPH z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu tovaru. Krajský súd už v obdobných prípadoch, týkajúcich sa iných zdaňovacích období (rozsudky sp. zn. 11S/62/2016-35, 11S/63/2016-42 a 11S/64/2016-44) žaloby žalobcu zamietol, pričom prijal záver, že zo strany správca dane bolo produkovaných dostatok objektívnych faktov, ktoré vyvracajú, aby spoločnosť F-Agro s.r.o. bola skutočným dodávateľom, a to bez ohľadu na prípadnú namietanú nevedomosť žalobcu. Tiež zdôraznil, že vedomosť ako subjektívna stránka konania žalobcu zakladajúca možnú trestnoprávnu zodpovednosť je predmetom skúmania zo strany orgánov činných v trestnom konaní a nie správca dane.

15. Na základe vyššie uvedeného žalovaný trval na tom, že správca dane zabezpečil dostatok objektívnych dôkazov, splnil si svoje povinnosti tak, ako to ukladá daňový poriadok a posúdil vec logicky aj z hmotnoprávneho hľadiska. Podľa názoru žalovaného krajský súd nekonal ustálené, keď svoje „nezodpovedané otázky“ presunul do dôkazného bremena správnych orgánov. Takýto nedostatok v rozhodovaní správneho súdu predstavuje podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačný dôvod v

zmysle 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku.

16. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalovaný ako sťažovateľ navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie alebo aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

17. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti písomne nevyjadril.

II.

Konanie pred kasačným súdom

18. Najvyšší súd SR konajúci ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia 18.12.2019 bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

19. V konaní o kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, preskúmal rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp. zn. 13S/65/2015-58 zo dňa 15. februára 2017, ktorý podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/17941/2015/5050 zo dňa 16. januára 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín a vrátil žalovanému vec na ďalšie konanie. Správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku v rozhodnutí č. 9301401/5/4745741/2014/Vásk zo dňa 23.10.2014 určil rozdiel dane v sume 11.597,04,- eur na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013, zároveň nepriznal žalobcovi za toto zdaňovacie obdobie nadmerný odpočet v sume 5.148,12 eur a vyrubil mu daň v sume 6.448,92,- eur, keď mu neuznal právo na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr od dodávateľa F-Agro s.r.o. za nákup komodity - repky olejnej v celkovej výške 11.597,04 eur, zo špecifikovaných faktúr.

20. Kasačný súd sa stotožňuje s právnym záverom vysloveným správnym súdom o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, ktoré vyslovil v bode 12. a 13. odôvodnenia napadnutého rozsudku.

21. Podľa čl. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky je Slovenská republika zvrchovaný, demokratický a právny štát.

22. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality (zákonnosti) zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach.

23. Kasačný súd poukazuje na to, že je povinnosťou všetkých orgánov štátnej moci svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je aj právna istota, a s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje potom aj zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

24. Uvedená zásada je pre oblasť správneho súdnictva legislatívne zakotvená prostredníctvom ustanovenia § 464 ods. 1 S.s.p., podľa ktorého ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

25. Na základe citovaného ustanovenia zákona odkazuje kasačný súd na rozsudok sp zn. 1Sžfk/46/2017

z 24.7.2018, 1Sžfk/47/2017 z 24.07.2018, 5Sžfk/32/2017 z 28.3.2019 v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, ktorého odôvodnenie v príslušnom rozsahu v texte odôvodnenia tohto rozsudku uvádza.

26. V predmetnom prípade sťažovateľ (pôvodne žalovaný) v kasačnej sťažnosti namietal nesprávne právne posúdenie veci - § 440 ods. 1 pís. g/ SSP, s tým, že podľa názoru sťažovateľa v rámci daňového konania správca dane aj žalovaný dodržali zásady daňového konania, svoje dôkazy vyhodnotili jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti. Nestotožnil sa najmä s názorom krajského súdu, že správca dane vo svojom rozhodnutí vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu nespomenul a teda touto významnou skutočnosťou sa nezaoberal, nakoľko tak nemal dôvod sa zaoberať.

27. Jedným zo základných princípov na ktorých je vystavená nová procesná úprava kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku, je princíp uvedený v čl. 2 odsek 2 CSP v spojení s § 5 ods. 1 SSP a to princíp právnej istoty, ktorý je definovaný ako stav, v ktorom každý môže očakávať, že jeho stav bude rozhodnutý v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou najvyšších súdnych autorít: ak takej ustálenej rozhodovacej praxe niet, aj stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho vec bude rozhodnutá spravodlivo.

28. Kasačný súd nespochybňuje tvrdenie sťažovateľa, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovaru a služieb zaťažuje daňový subjekt žalobcu. Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii predložených dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané.

29. Pokiaľ daňový subjekt požaduje od štátu vrátenie nadmerného odpočtu DPH, je jeho základnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie daný právny nárok. Ak daňové orgány spochybnia deklarované zdaniiteľné obchody, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nemusí správca dane priznať nárok na vrátenie dane.

30. Vnútroštátnemu súdu prináleží odmietnuť právo na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu, vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru, platiteľ dane a hospodárska činnosť. Súdny dvor v rozhodnutí C-255/02 Halifax definoval jednak zneužitie práva, ako aj podmienky, ktoré postačujú splniť pre záver o zneužití práva. Na účely zneužitia práva z hľadiska neuznania odpočtu dane, nie je potrebné dokazovať úmysel platiteľa dane tak, ako je to pri daňových trestných činoch, ale stačí, ak tomu nasvedčuje spôsob nákupu a následného predaja tovaru a obsah podnikateľskej činnosti žalobcu (k tomu pozri aj rozhodnutie Najvyššieho súdu SR 8Sžf 19/2015).

31. Súdny dvor Európskej únie rozsudkom Súdneho dvora z 27.októbra 2011 vo veci C-504/2010 rozhodol, že účel odpovede na otázky položené Najvyšším súdom SR považoval za potrebné pripomenúť, že systém odpočítania stanovený smernicou má za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH má teda zabezpečovať úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti samy o sebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudky z 22.februára 2011, Abbey national, C-408/98, Zb.str. I-1361, bod 24 z 8. februára 2007, Investstrand C-435/05, Zb., str. I-1315, bod 22 a z 29. októbra 2009, NCCConstruction Denmark, C-184/08, Zb. s. I-10567, bod 27).

32. Právo na odpočítanie DPH ako neoddeliteľná súčasť mechanizmu DPH, preto podľa Súdneho dvora Európskej únie predstavuje základnú zásadu, ktorá je vlastná spoločnému systému DPH a ktorú v zásade nie je možno obmedziť.

33. S poukazom na rozsudok Súdneho dvora ES z 21.02.2006, C-255/02, Halifax PLC., súdny dvor

Európskej únie pripomenul, že boj proti podvodom, daňovým únikom, prípadným zneužitiam, je cieľ uznaný a podporovaný smernicou. Zásada zneužívania práva teda znamená zákaz výslovne umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri rozsudok *Ampliscientifica*, z 22.05.2008, C-162/07 Z.b.).

34. Súdny dvor v tejto súvislosti citovaného rozsudku *Halifax a iné*, konštatoval, že v oblasti DPH, preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok, stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktoré poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Pokiaľ ide o vec samú, Európsky dvor uviedol, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby posúdil všetky relevantné okolnosti spolu s cieľom určiť, či vzhľadom na judikatúru pripomenutú v rozsudku súdneho dvora možno na účely DPH transakciu, o akú ide vo veci samej považovať za zneužívajúce konanie.

35. Nadobúdateľ musí mať v zásade právo na odpočet DPH, pokiaľ objektívnymi dôkazmi predloží úmysel vykonávať hospodársku činnosť. Vzniknuté právo na odpočet zostáva nadobúdateľovi iba v prípade, že neexistujú podvodné alebo zneužívajúce okolnosti smerujúce k získaniu daňovej výhody (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5SŽ/137/2013).

36. Najvyšší súd poukazuje na to, že záver o naplnení skutkovej podstaty zneužitia práva, ktorý učí ktorýkoľvek orgán verejnej moci v individuálnej rozhodovanej veci, je výsledkom právneho hodnotenia ustáleného skutkového stavu. K zneužitiu daňového práva sa ťažiskovo vyslovil Súdny dvor (v tom čase Európsky súdny dvor) v známom rozsudku z 21. 2. 2006 vo veci *Halifax plc a ďalší* proti *Commissioners of Customs & Excise* (C-255/02). Uviedol, že pre záver o zneužití práva je nevyhnutné, aby výsledkom dotknutých plnení napriek formálnemu použitiu podmienok stanovených relevantnými ustanoveniami bolo získanie daňového zvýhodnenia, ktorého poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Okrem toho, zo všetkých objektívnych okolností musí vyplývať, že hlavným účelom dotknutých plnení je získanie daňového zvýhodnenia (bod 86). Najvyšší správny súd Českej republiky judikoval, že zneužitím práva je situácia, keď niekto spôsobí výkonom svojho subjektívneho práva neodôvodnenú ujmu inému alebo spoločnosti; takéto správanie, ktorým sa dosahuje nedovolený výsledok, je len zdanlivo dovolené. Výkonu práva, ktorý je vlastne jeho zneužitím, preto súd neposkytne ochranu (rozsudok č. k. 1 AfS 107/2004-48 z 10. novembra 2005). Z rekapitulovaných názorov súdnej judikatúry (mnohokrát opakovanej v ďalších rozhodnutiach Súdneho dvora i slovenských súdov) jednoznačne vyplýva, že zneužitie práva je rýdzo právna kategória, pričom už jej samotné pojmové znaky preukazujú, že záver o ich naplnení nemôže byť výlučne výsledkom objasňovania skutkovej stránky prejednávanej veci, ale je výsledkom právneho posúdenia ustáleného skutkového stavu. Preto zneužitie práva, ktorému orgán verejnej moci pri realizácii rozhodovacej právomoci venuje pozornosť, nemôže byť predmetom dokazovania ako právny inštitút. Skutkový stav, ktorý je výsledkom dokazovania, až následne po svojom ustálení môže byť právne vyhodnotený tak, že skutková podstata zneužitia práva bola naplnená (Uznesenie Ústavného súdu SR zo 7. júna 2016, č. k. III. ÚS 357/2016-16).

37. Predmetom dodania v konkrétnej veci bolo dodanie tovaru - dodanie tovaru podľa faktúr od spoločnosti F-AGRO, s.r.o., dodanie repky olejnej za zdaňovacie obdobie september 2013, pričom žalovaný konštatoval, že obchodný vzťah medzi žalobcom a jeho dodávateľom F-AGRO, s.r.o. bol vytvorený umelo, keďže uskutočňovanie obchodov žalobcu so spoločnosťou F-AGRO, s.r.o. nemalo pre žalobcu žiaden reálny prínos, či už v podobe výhodných platobných podmienok, lepšej ceny, prípadne lepšej kvality repky olejnej, a tak jediným prínosom pre žalobcu malo byť získanie daňovej výhody pre žalobcu, ktorá spočívala v uplatňovaní odpočítania DPH na vstupe z dodávateľských faktúr od uvedenej spoločnosti. Hoci reálne spoločnosť F-AGRO, s.r.o. tovar uvedený na faktúre nedodala, žalobca s najväčšou pravdepodobnosťou musel vedieť, že v danom prípade sa jedná o fiktívny obchod, a fiktívne faktúry.

38. Zdaniteľný obchod o aký vo veci samej malo ísť, to jest dodanie repky olejnej žalobcovi od ním dodaného a označeného dodávateľa tovaru, môže predstavovať dodávku tovar a tým spojenú ekonomickú činnosť v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z., iba pod podmienkou, že uvedené činnosti spĺňajú objektívne kritériá na ktorých sú tieto pojmy založené. Jedným z objektívnych kritérií, ktoré zákon o DPH na dodávku tovaru stanovil, v zmysle § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je prevod práva nakladať s hmotným majetkom od dodávateľa tovaru na žalobcu ako vlastníka (tzv. ekonomické vlastníctvo).

39. Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie DPH pri dodaní tovaru ako už bolo konštatované, je daňový subjekt zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode prešlo od dodávateľa tovaru na sťažovateľa, prevod práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom.

40. Pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je rozhodujúce nadobudnutie práva vlastníckeho, v zmysle Obchodného zákonníka k tovaru daňového subjektu ako kupujúcim, napríklad tvrdením o odovzdaní a prevzatí spolu s premiestnením tovaru, podložené príslušnými prepravnými dokumentami, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci, t.j. daňový subjekt získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom.

41. Pod pojem prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako jeho vlastníkom, je nutné zahrnúť každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane efektívne nakladať s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom. Podľa názoru kasačného súdu práve povinnosť daňového subjektu preukázať, že v preskúmvanej veci mu bolo zo strany dodávateľa tovaru umožnené efektívne nakladať s tovarom, nebola na strane žalobcu - daňového subjektu riadne správcom dane spochybnená.

42. Je nepochybné a túto skutočnosť takmer všetci svedkovia súhlasne potvrdili, že k prevodu ekonomického vlastníctva dochádzalo v skladových priestoroch, s tam uloženého tovaru. Na podporu svojich tvrdení ústne dohodnutých a následne vykonaných zdaniteľných obchodov, potom vypočítaní konatelia dotknutých spoločností správcovi dane odovzdali listinné dôkazné prostriedky, ako sú dodávateľské listiny, faktúry, výpisy z účtu, zmluva o poskytovaní služieb, dodávateľská faktúra a z evidencie daňových priznaní sa potvrdilo, že kontrolované faktúry boli ich súčasťou, nadobúdacie doklady k faktúram. Samotné zistenia správcu dane, že subdodávateľské alebo dodávateľské spoločnosti nemali vo vlastníctve, alebo v prenájme žiadne skladové priestory, prepravné prostriedky ani zamestnancov, ani že nepoznajú pôvod tovaru logicky neznamená, že k prevodu ekonomického vlastníctva nemohlo dôjsť hore uvedeným právnym postupom v skladoch, prenajatých jednou zo spoločností, ktorá sa zapojila do reťazca označeného správcom dane.

43. Podľa názoru kasačného súdu v danom prípade, správny súd správne poukázal na to, že pokiaľ správca dane, resp. žalovaný vedomosť žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu založili výlučne na tom, že spoločnosť F- AGRO, s.r.o. sa fyzicky nezúčastňovala nakládky tovaru na poľské kamióny, o čom žalobca vedomosť mal, nakoľko on sa týchto nákladov zúčastňoval, tak takéto zdôvodnenie správne považoval správny súd za nedostatočné. Správne aj súd konštatoval, že neposkytol žalobcovi v rámci zdôvodnenia svojho rozhodnutia žiadnu úvahu prečo a vôbec, či je neúčast' dodávateľa pri nakládke v rámci obchodných zvyklostí, napríklad takým nedostatkom a pochybením na strane dodávateľa, že z tejto skutočnosti nie je možné prijať iný záver, len ten, že pri takomto dodávateľovi sa vždy jedná o fiktívneho dodávateľa a že aj u samotného odberateľa, v prípade žalobcu musela táto skutočnosť vzbudiť dôvodné obavy a vedomosť, že sa zúčastňuje na daňovom podvode.

44. Pre kasačný súd práve z doktríny o zneužití daňového práva vyslovenej Súdnym dvorom (vid' citovaný rozsudok vo veci sp. zn. C-255/02 Halifax a spol. a nasledujúce rozsudky) vyplynul záver, že ak daňové orgány nespochybnili uskutočnenie zdaniteľných obchodov ako aj existenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (vid' rozsudok Mahagében), čím sa na správcu dane malo preniesť dôkazné bremeno. Preto nie je správne

ani tvrdenie žalovaného v kasačnej sťažnosti, že predmetom daňovej kontroly nie je preverovanie vedomosti žalobcu o zapojení sa do daňového podvodu.

45. Vzhľadom na uvedené skutočnosti, súd považoval námietky sťažovateľa za nedôvodné a preto bola kasačná sťažnosť sťažovateľa s poukazom na § 461 ods. 1 SSP zamietnutá.

46. O náhrade trov kasačného konania Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Žalovaný v kasačnom konaní úspech nemal, preto mu právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal. Právo na plnú náhradu trov kasačného konania vzniklo žalobcovi. O výške náhrady trov rozhodne Krajský súd v Trenčíne samostatným uznesením.

47. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v senáte zloženom v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný žiadny opravný prostriedok.