

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/20/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200353
Dátum vydania rozhodnutia: 19.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200353.1

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: BIZ MIND SK s.r.o. v likvidácii, IČO: 36 342 220, so sídlom Dukelská 1219/123, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, zast.: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): 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 Trenčíne zo dňa 07. februára 2018 č.k. 13S/71/2017-42, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 07. februára 2018 č. k. 13S/71/2017-42 r u š í a vec mu vracia na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 22.03.2018 (č.l. 51) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 07. februára 2018 č.k. 13S/71/2017-42 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 101742046/2017 z 10.08.2017 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 7) zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný dôvod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“), t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 2 a § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o

zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 547489/2017 z 10.05.2017 (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.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) a nepriznaný nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie január 2013 v tam uvedenej sume.

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

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

5. Určenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 a nasl. ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9311401/5/649731/2014 z 18.02.2014 (ďalej len „protokol“).

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

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

1) dodávka tovaru (mrazené kuracie prsia v množstve 20 480 kg) v prospech žalobcu od žalobcom označeného dodávateľa SUSS s.r.o., Žilina (ďalej len „spoločnosť SUSS“, v mene ktorej konal pán H. X.), za ktorej údajné vykonanie vystavil dodávateľ spornú faktúru zo 14.01.2013 (bezhotovostná úhrada prebehla v rovnaký deň) v kontrolovanom zdaniteľnom období,

a) úhrada bola vykonaná bezhotovostne,

b) pán G. J. (osoba konajúca za žalobcu v dotknutom čase) uviedol, že

i) ho kontaktoval pán H. X. s ponukou tovaru,

- ii) po kontrole cenovej ponuky, t.j. keď bola cena dobrá, objednal dodávku tovaru,
- c) pán H. X. potvrdil dodanie tovaru a odvedenie dane s tým, že všetky podklady odovzdal pánovi Z. F.,
- i) spoločnosť SUSS však v daňovom priznaní nedeclarovala žiadne nadobudnutie tovaru z Českej republiky, resp. iného členského štátu,
- ii) iba deklarovala nakúpenie tovaru v tuzemsku,
- d) avšak spoločnosť SUSS rozhodnutím jediného spoločníka sa zlúčila so spoločnosťou PRO EXPO s.r.o., Trenčín (ďalej len „spoločnosť PRO EXPO“, v mene ktorej Z. F.), pričom
- i) spoločnosť PRO EXPO bola uznesením registrového súdu zo dňa 19. apríla 2013 zrušená bez likvidácie a vykonal jej ex offio výmaz,
- 2) vývoz tovaru v rovnakom množstve v prospech spoločnosti WF Interfoods Handels m.b.H., Vösendorf, Viedeň, Rakúsko (ďalej len „spoločnosť WF“), resp. MRAZÍRNY, Altenstrasse, Viedeň, Rakúsko, resp. NOE Handels GmbH, Viedeň, Rakúsko,
- a) doklad o preprave mal byť CMR č. CZ RV 7567258 zo 14.01.2013 pre prepravcu J&M TRANSPED s.r.o., Olomouc, Česká republika (ďalej len „spoločnosť J&M“),
- i) nebol podpísaný uvedeným odberateľom,
- ii) nepotvrdzoval tvrdenie žalobcu, že tovar mal byť iba odkontrolovaný,
- b) prepravu si objednala spoločnosť MADE GROUP, a.s., Praha, Česká republika (ďalej len „spoločnosť MADE GROUP“; osoba splnomocnená pre Slovensko bol pán G. Q. ako manažér pre Slovensko a súčasne zamestnanec spoločnosti MADE GROUP), zo skladu Hněvotín v Českej republike do areálu AGRONOV AZ Nové Mesto nad Váhom,
- c) pán G. Q. potvrdil obchodovanie so spoločnosťou SUSS,
- i) od kontaktov so spoločnosťou WF sa dištancoval,
- ii) hoci bol uvedený na zmluvných dokumentoch ako kontaktná osoba,
- d) český správca dane potvrdil vykonanie dopravy spoločnosťou J&M z Českej republiky do Slovenskej republiky a následne do Rakúska,
- e) rakúska daňová správa potvrdila prijatie tovaru a uvedenie v daňovom priznaní spoločnosťou WF .

7. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie výpovede pána H. X. ako osoby konajúcej za spoločnosť SUSS, ktorý nevedel predložiť príslušné doklady) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že v preskúmvanej veci išlo o sofistikované zneužitie princípu neutrality dane. Medzi spoločnosť MADE GROUP a spoločnosť WF boli umelo vložené dve slovenské spoločnosti (spoločnosť SUSS a žalobca), a to najmä podľa žalovaného spoločnosť SUSS, ktorá si svoju povinnosť priznať a odvieť daň z nadobudnutia tovaru na Slovensku nespĺnila, nespolupracovala so správcom dane, z podaných daňových priznaní vyplýva, že uvedený intrakomunitárny obchod nepriznala a tým ani daň do štátneho rozpočtu neodviedla.

8. S prihliadnutím na nevyhľaditeľnosť dane od spoločnosti SUSS si žalovaný osvojil záver, že tovar odberaný českou spoločnosťou MADE GROUP z Maďarska bol cez slovenské spoločnosti predávaný len z dôvodu uplatnenia odpočítania dane u žalobcu bez toho, aby daň bola reálne do štátneho rozpočtu odvedená na ktoromkoľvek stupni, t.j. bola vytvorená umelá konštrukcia. Z daňových kontrol naopak vyplýva, že spoločnosť SUSS opakovane deklarovala nákup tovaru od tuzemských dodávateľov.

9. Vo vzťahu k predajným cenám tovaru správca dane zistil (str. 11 preskúmvaného rozhodnutia), že

- 1) maďarský dodávateľ predal tovar spoločnosti v sume 2,95 € za 1 kg,
- 2) spoločnosť MADE GROUP predávala tovar spoločnosti SUSS v sume 3,16 € za 1 kg,
- 3) avšak spoločnosť SUSS predávala tovar žalobcovi v sume 2,81 € za 1 kg a
- 4) žalobca mal spoločnosti WF dodať tovar v sume 2,95 € za 1 kg,

čo je o 7% nižšia cena ako bola cena na počiatku u tohto obchodného reťazca a totožná cena ako u maďarského dodávateľa (podľa žalovaného toto spochybňuje ekonomické opodstatnenie transakcie). Toto žalovaný spolu so správcom dane vyhodnotil ako to, že úlohou spoločnosti SUSS bolo umelo znížiť cenu tovaru a urobiť ho konkurencie schopnejším pri jeho predaji rakúskemu odberateľovi.

10. Na základe uvedeného žalovaný dospel k záveru (č.l. 16, resp. str. 19 preskúmvaného rozhodnutia), že :

„Vyššie uvedené skutočnosti vo vzájomnej súvislosti preukazujú, že spoločnosti SUSS s.r.o. Žilina a platiteľ sa do obchodného reťazca na Slovensku zapojili práve s úmyslom získať nenáležitú daňovú výhodu spočívajúcu v tom, že si uplatní odpočítanie dane zo štátneho rozpočtu, pričom sám nebude musieť odvieť daň do štátneho rozpočtu, keďže tovar dodá do Rakúska (§ 43 zákona o DPH). Za stavu, keď je daň nevymožiteľná u dodávateľa platiteľa, došlo k zneužitiu zásady neutrality dane a vo vzťahu k štátnemu rozpočtu k daňovému úniku. Pri dodaní tovaru z Čiech do Rakúska bolo možné dosiahnuť na Slovensku predmetný daňový únik len tak, že sa do obchodného reťazca zapojili dva slovenské daňové subjekty, z ktorých na prvom stupni spoločnosť SUSS s.r.o. Žilina daň do štátneho rozpočtu neodviedla, platiteľovi vystavila faktúru, z ktorej si platiteľ uplatnil odpočítanie dane. To, že platiteľ a spoločnosť SUSS s.r.o. Žilina boli umelo vložené do zdaniteľného obchodu preukazuje aj skutočnosť, že dodanie tovaru sa realizovalo z Čiech do Rakúska bez akejkoľvek prekládky tovaru, pričom celú prepravu organizačne zabezpečoval G. Q. prostredníctvom prepravcu J&M TRANSPED s.r.o. Olomouc, ktorému celú dopravu z Hněvotína cez Nové Mesto nad Váhom do Rakúska uhradila spoločnosť MADE GROUP, a.s., celá preprava bola zahrnutá v cene tovaru už pri predaji spoločnosti SUSS s.r.o. Žilina.“

11. Kasačný súd musí k týmto skutočnostiam pripojiť aj zistenie, že pôvodné rozhodnutie žalovaného zo 07.08.2014 bolo zrušené rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) sp.zn. 4SŽf/73/2015 zo dňa 01. decembra 2016 s vyslovením právneho názoru, že je na správcovi dane, aby zisťoval, či sa dodávateľ tovaru spoločnosť FAMAX s. r. o. (javí sa reálnym, že mala byť označená spoločnosť SUSS) dopustila podvodného konania, alebo nie. Tiež boli uložené spresňujúce pokyny k doplneniu zisťovania skutkového stavu.

III.

Konanie na správnom súde

12. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Trenčíne žalobu z 19.09.2017.

13. Krajský súd v Trenčíne, ako bolo vyššie uvedené (vid bod č. 11) po ďalšom daňovom konaní ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenie § 491 ods. 1 S.s.p. posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru (body č. 10 a č. 36 napadnutého rozsudku), že žaloba bola podaná dôvodne. Preto podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. vo svojom rozsudku (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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 predto dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 191 ods. 1 písm. d) S.s.p. správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

d) je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov, [...]

14. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej na účely rozsudku len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil, že už Najvyšší súd cez zrušujúci rozsudok nariadil dokazovanie výsluchom svedka pána G. Q. a následne sa zaoberať otázkou existencie podvodného, resp. zneužívajúceho konania.

15. S odkazom na vybranú judikatúru Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci Bonik, sp.zn. C-285/11, vo veci Halifax a spol., sp.zn. C-255/02, body 73-75 a 81, resp. v spojených veciach Kittel a Recolta, sp.zn. C-439/04 a C-440/04, bod 35), sa správny súd vyjadril k otázkam zneužitia práva, resp. k daňovým podvodom pri uplatňovaní práva na odpočet dane žalobcom. Podľa správneho súdu rozsudky Súdneho dvora umožňujú platcom, ktorí sa bez vlastnej viny stanú súčasťou podvodného

daňového reťazca, aby neboli nútení niest' následky protiprávneho konania iných subjektov v prípadoch, keď svoje daňové povinnosti sami riadne plnili.

16. V tejto súvislosti sa správny súd zamerl (č. 31 rozsudku správneho súdu) na doplňujúcu výpoveď svedka pána G. Q. pričom zdôraznil, že menovaný svedok poskytol určité vysvetlenie, prečo je jeho meno uvedené na zmluve o preprave, k nerealizácii prekládky tovaru ako aj k ďalšiemu spôsobu prepravy zo Slovenska k odberateľovi, ktorého mu označili.

17. Ďalej správny súd z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia uviedol (č. 32 rozsudku správneho súdu) argumentáciu žalovaného, že pokiaľ žalobca prijal spornú faktúru bez toho, aby zároveň prijal tovar alebo službu, je jeho vedomosť o fiktívnosti takéhoto zdaniteľného obchodu nespochybniteľná.

18. Naopak správny súd v uvedenej súvislosti nesúhlasil (č. 33 rozsudku správneho súdu) s týmito argumentami žalovaného, nakoľko vedú k nezrozumiteľnosti a vnútornej rozpornosti preskúmaného rozhodnutia (najmä tvrdenia a závery žalovaného sú vo vzájomnom rozpore), čo bolo zdôraznené žalobcom v jednom z jeho žalobných bodov.

19. Tiež správny súd zdôraznil s prihliadnutím na vyhodnotenie hore uvedeného doplnenia svedeckej výpovede (č. 33 rozsudku správneho súdu), že žalovaný neuviedol jasne celkový zistený skutkový stav. Najmä poukazoval na skutkové nedostatky týkajúce sa preverenia prevzatia tovaru na Slovensku a konkrétneho miesta prevzatia,

20. Vzhľadom na závažnosť zistení ohľadne nedodania tovaru je pre správny súd potrebné, aby boli skutkové a právne závery vo veci daňovými orgánmi riadne odôvodnené (č. 35 rozsudku správneho súdu). S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že preskúmané rozhodnutie je nutné zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

21. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa, v ktorej postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd nesprávne posúdil to, že

- až sťažovateľ odstránil nedostatky odôvodnenia správcu dane,

o uvedená povinnosť bola predchádzajúcim rozsudkom Najvyššieho súdu uložená iba sťažovateľovi,

- sťažovateľ mal uviesť, že žalobca prijal fiktívne faktúry,

o naopak išlo o reálnu dodávku s umelým vložením 2 slovenských spoločností,

- obsah dodávateľského zmluvného dokumentu bol v rozpore so svedeckou výpoveďou pána G. Q.,

o pán G.Š. Q. nepredložil doklady na preukázanie zdaniteľného plnenia z dôvodu, že ich v archíve nevedeli dohľadať,

o pán Z. F. nepredložil tieto doklady z dôvodu, že nevedel, či ich prebral,

o pán H. X. nepredložil tieto doklady z dôvodu, že ich odovzdal novému konateľovi. Vodičom prepravnej spoločnosti J TRANSPED s.r.o. Olomouc - Bystrovany

o vyjadrenie zástupcu žalobcu pána G. J. je v rozpore s týmto zmluvným dokumentom,

§ mal byť kontaktovaný pánom H. X. s dobrou cenou tovaru,

o preprava smerovala do Nového Mesta nad Váhom ale bez vykládky,

§ medzičas strávený dňa 14.01.2013 vozidlom v Novom Meste nad Váhom je iba 20 minút, hoci pán G. Q. tvrdil iné (str. 11 preskúmaného rozhodnutia),

o spoločnosť SUSS v daňovom priznaní (01/2013) nepriznala

§ nadobudnutie tovaru z iného členského štátu,

§ deklarovala tuzemské nadobudnutie,

- vo veci preukázania prepravy, t.j. dodanie tovaru žalobcovi,

o vodičom spoločnosti J&M TRANSPED spoločnosť SUSS nič nehovorí,
o vedeli len, že tovar vykladali vo Viedni na dvoch miestach,
o z EČ nákladného vozidla predloženého pánom G. Q. vyplýva, že toto vozidlo strávilo 20 minút v Novom Meste nad Váhom dňa 14.01.2013,
- v bode 32 napadnutého rozsudku je rozporuplné tvrdenie správneho súdu, či ide o zneužitie práva,
o sťažovateľ postupoval v súlade s rozsudkom Súdneho dvora vo veci Italservice Srl, sp.zn. C-425/2006, ako aj vo veci Foggia, sp.zn. C-126/10, bod 50.

22. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil napadnutý rozsudok a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

B)

23. Z vyjadrenia žalobcu z 09.04.2018 (replika na čl. 59) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že podstatnú časť uvedených dôvodov v kasačnej sťažnosti tvorí opis zistení, ktoré sú obsahom spisu správcu dane. Samotné uvedenie nesprávneho právneho posúdenia veci, ako zásadnej podmienky kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) a § 440 ods. 2 S.s.p. nie je naplnené tým, že sťažovateľ prepisuje jednotlivé zistenia uvedené v rozhodnutí, no bez toho, aby konkrétne uviedol v čom spočíva omyl súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav.

24. Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo nie je správna argumentácia sťažovateľa, že mohol odstrániť nedostatky odôvodnenia správcu dane. V tejto súvislosti žalobca poukázal na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/16/2016, 1ISžf/31/2016, 1Sžf/61/2016 a iné).

25. Ďalej sa žalobca vyjadril k argumentom sťažovateľa o fiktívnych faktúrach, k modelu priameho dodania tovaru bez zapojenia slovenských spoločností alebo len so zapojením sťažovateľa, k dôvodu neuznania odpočítania dane, ktorým mal byť preukázaný daňový únik, ako aj k judikatúre Súdneho dvora týkajúcej sa nezákonného konania dodávateľov žalobcu ako daňového subjektu.

26. V uvedenej súvislosti žalobca v tejto súvislosti poukazuje na jeden z posledných rozsudkov Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, a to na rozsudok sp.zn. 5 Afs 60/2017 zo dňa 30. januára 2018, z ktorého okrem iného vyplýva (konkrétne jeho bod 69), že pri výbere daní nie je možné vychádzať len z fiškálnych záujmov štátu, cieľom musí byť vybranie správne zistenej dane.

27. Záverom žalobca navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol. Pre prípad úspechu si žalobca uplatnil trovy kasačného konania.

IV.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné závery:

28. 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 jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 S.s.p. dôvodná, a preto v súlade s kasačnou právomocou mu zverenou zákonodarcom rozhodol o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 19. novembra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

29. 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 preskúmvanej 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 preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku.

30. 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.

B)

31. Sťažovateľ generálne namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmvanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.]. Správny súdny poriadok nadväzuje prostredníctvom § 5 ods. 1, aby kasačný súd rozhodoval v zmysle procesných zásad (podľa zákonodarca princípov) obsiahnutých nielen v Správnom súdnom poriadku ale aj v zmysle zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok.

Podľa § 5 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení konanie pred správnym súdom sa okrem princípov, na ktorých spočíva Civilný sporový poriadok a ktoré sa na konanie pred správnym súdom použijú primerane, riadi aj princípmi uvedenými v odsekoch 2 až 12.

Podľa čl. 2 ods. 1 a 2 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok :

(1) Ochrana ohrozených alebo porušených práv a právom chránených záujmov musí byť spravodlivá a účinná tak, aby bol naplnený princíp právnej istoty.

(2) Právna istota je stav, v ktorom každý môže legitímne očakávať, že jeho spor 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 spor bude rozhodnutý spravodlivo.

32. Na základe uvedeného musí kasačný súd vychádzať zo stavu judikatúry na Najvyššom súde. V skutkovo a právne obdobných veciach žalobcu totiž Najvyšší súd vydal dňa 30. júla 2019 rozsudok sp.zn. 10Sžfk/44/2018 (pre zdaňovacie obdobie marec 2012) a na neho nadväzoval rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 24. októbra 2019 sp.zn. 8Sžfk/44/2018 (pre zdaňovacie obdobie september 2012) a rozsudok Najvyššieho súdu zo dňa 29. októbra 2019 sp.zn. 5Sžfk/14/2018 (pre zdaňovacie obdobie október 2012). Preto kasačný súd konštatuje, že pre postup podľa § 464 ods. 1 S.s.p. sú splnené podmienky.

Podľa § 464 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení platí, že 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.

33. Najvyšší súd v odôvodnení rozsudku sp.zn. 10Sžfk/44/2018 uviedol nasledujúce argumenty:

„37. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď rozhodnutie sťažovateľa považoval za nepreskúmateľné. Podľa názoru krajského súdu sťažovateľ komplexne nevyhodnotil všetky zistené skutočnosti v ucelenej úvahe a z jeho rozhodnutia nie je zrejmé, že žalobca mal vedomosť o účasti na obchode, ktorého cieľom bolo získanie neoprávnenej daňovej výhody.

38. Pre potreby prejednávanej veci vo vzťahu k dôvodom zrušenia rozhodnutia sťažovateľa považuje najvyšší súd za potrebné uviesť, že nepreskúmateľným je také rozhodnutie správneho orgánu, z ktorého by nebolo zrejmé, k akým skutkovým zisteniam správny orgán dospel, podľa akej právnej normy rozhodol a ako konkrétnu právnu normu aplikoval na zistený skutkový stav. Preskúmvané rozhodnutie sťažovateľa nevykazuje také vady a nedostatky, aké konštatoval krajský súd vo svojich záveroch. Podľa názoru najvyššieho súdu nie je opodstatnený záver, že v rozhodnutí sťažovateľa absentuje ucelená úva

hodnotiaca zistené skutočnosti opísané sťažovateľom v texte odôvodnenia rozhodnutia.

39. Najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný (§ 8 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

40. „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený". (rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011)

41. V preskúvanom rozhodnutí sťažovateľ jasne formuloval svoje závery, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného obchodu dodávateľom FAMAX s.r.o. deklarovaným na preverovaných faktúrach. Preto mal za to, že pokiaľ si žalobca z týchto faktúr uplatňoval odpočítanie dane, išlo zo strany žalobcu o zneužívajúce konanie s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu.

42. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovoľávať nariadením práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

43. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky vo veciach napr. Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11).

44. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

45. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné

transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predložených faktúrach.

46. Sťažovateľ vo svojom rozhodnutí popísal obchodný reťazec, ktorého bol žalobca súčasťou, pričom poukázal na to, že deklarovaný dodávateľ žalobcu daň nepriznal a neodviedol, a medzičasom zanikol bez právneho nástupcu. V preskúvanom rozhodnutí je poukázané na rôzne nezrovnalosti, tak v predložených dokladoch, ako aj vo výpovediach svedkov, pričom sťažovateľ z nich vyvodzuje závery, ktorým podľa jeho názoru tieto skutočnosti nasvedčujú. Svoje úvahy pritom uvádza tak čiastkovo (pri niektorých jednotlivých dôkazoch a podkladoch, na ktoré poukazuje), ako aj ucelene v záverečnej časti odôvodnenia svojho rozhodnutia (str. 17-19, 22, 23).

47. Sťažovateľ hodnotil tak objektívne skutočnosti, ktoré mali preukázať, resp. vyvrátiť priebeh deklarovanej obchodnej transakcie (keď poukazoval na skutočnosti svedčiace o tom, že tovar žalobcovi reálne nedodala spoločnosť FAMAX s.r.o.), a tiež sa zaoberal zodpovednosťou žalobcu, resp. existenciou jeho vedomosti (hoci aj potenciálnej), že sa môže zúčastňovať na zneužití práva. Ako na najpresvedčivejší argument, svedčiaci o tom, že žalobca v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ neprijal dostatočné opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že sa nezúčastňuje na zneužití práva, sťažovateľ v rozhodnutí poukázal na skutočnosť, že žalobca v čase realizácie zdaniiteľných plnení nekomunikoval s aktuálnym konateľom spoločnosti FAMAX s.r.o., pričom túto skutočnosť je možné jednoducho overiť v obchodnom registri. Sťažovateľ v rozhodnutí poukazoval na tvrdenia jednotlivých svedkov, na skutočnosť, že dodávateľa FAMAX s.r.o. žalobcovi odporučil jeho odberateľ, na priebeh a realizáciu prepravy tovaru ako aj jej úhradu, pričom následne z týchto skutočností vyvodil záver, že sporné plnenia majú umelý charakter s cieľom získať daňovú výhodu vo forme uplatneného odpočítania dane.

48. Najvyšší súd poznamenáva, že nie všetky skutočnosti, z ktorých správny orgán pri svojom rozhodovaní vychádza, majú rovnakú preukaznú silu; niektoré podklady a dôkazy možno označiť ako kľúčové, niektoré spĺňajú podpornú funkciu, ale výsledná mozaika, ktorú všetky zhromaždené podklady tvoria, musí predstavovať presvedčivý a vnútorne nerozporný obraz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie veci.

49. Sám krajský súd vo svojom rozsudku poukazuje na zistenia správcu dane, ako aj na závery, ktoré z nich žalovaný vyvodil. Preto nie je zrejmé, z akého dôvodu následne krajský súd konštatuje, že rozhodnutie je nedostatočne odôvodnené, a tým nepreskúmateľné súdom v správnom súdnictve. Podľa názoru najvyššieho súdu odôvodnenie rozhodnutia sťažovateľa je zrozumiteľné, umožňujúce pochopiť, prečo správny orgán rozhodol tak, ako rozhodol, a akou právnou úpravou sa pritom riadil. Z rozhodnutia je zrejmé, akým spôsobom sťažovateľ uvažoval a ako vyhodnotil skutkové okolnosti vo vzťahu k právnej úprave, keď dospel k záveru, že konanie žalobcu je účelové, vedúce k získaniu daňovej výhody, čo v konečnom dôsledku bráni uznaniu uplatneného nároku na odpočet dane. Sťažovateľ zistené skutočnosti vyhodnotil aj vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora EÚ a Najvyššieho súdu SR.

50. Za tejto situácie, keď dôvody rozhodnutia správneho orgánu sú zrejmé, podľa názoru najvyššieho súdu nič nebránilo krajskému súdu vo svetle žalobných námietok posúdiť, či právne posúdenie zisteného skutkového stavu bolo zo strany sťažovateľa správne, a teda, či žalobca preukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

51. Pokiaľ krajský súd konštatoval, že nedostatky odôvodnenia rozhodnutia správcu dane čiastočne odstránil až sťažovateľ ako druhostupňový správny orgán, najvyšší súd uvádza, že sa nejedná o vadu majúcu za následok nezákonnosť rozhodnutia. Rozhodnutie správcu dane je v prejednávanej veci adekvátne odôvodnené, pričom správca dane dospel k rovnakému záveru ako sťažovateľ, že nedošlo k reálnemu uskutočneniu zdaniiteľného obchodu deklarovaným dodávateľom FAMAX s.r.o., čo na strane žalobcu svedčí o zneužívaní konaní s cieľom získať neoprávnenú daňovú výhodu. Už z povahy veci, keď druhostupňový správny orgán reaguje vo svojom rozhodnutí na odvolacie námietky účastníka konania, vyplýva, že odôvodnenie prvostupňového a druhostupňového správneho rozhodnutia nemusia, či dokonca nemôžu byť identické. Pokiaľ sťažovateľ vo svetle odvolacích námietok vyprecizoval dôvody rozhodnutia, postupoval tak v súlade so svojou úlohou zverenou mu zákonom ako orgánu odvolaciemu, a teda aj v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 daňového poriadku (ako naň poukazoval sťažovateľ). V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že nie je pravdivé tvrdenie žalobcu o zjavnej absencii riadneho odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia.

52. Ako vyplýva z uvedeného, krajský súd dospel v prejednávanej veci k nesprávnym právnym záverom o nepreskúmateľnosti rozhodnutia sťažovateľa, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok

Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/105/2017-50 z 20. marca 2018 podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

53. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 Správneho súdneho poriadku o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd."

38. Kasačný súd nezistil žiadny dôvod, aby správnosti právnych záverov vyššie citovaného rozsudku Najvyššieho súdu spochybňoval a aby sa od nich následne odklonil.

39. Popri tomto základnom právnom posúdení kasačnej sťažnosti musí kasačný súd však poukázať na správnosť záverov sťažovateľa, ktorý zdôraznil rozpory v skutkovom stave, kedy na jednej strane boli správcom dane zistené (str. 8 prvostupňového rozhodnutia) nelogické rozpory v cene tovaru počas deklarovaných transakcií (viď aj bod č. 9), avšak na druhej strane G. Q. do zápisnice dňa 15.03.2017 uviedol, že predajná cena obsahovala nákupnú cenu tovaru, ich maržu 3 až 5 Kč a prepravné náklady. Toto všetko je v rozpore s argumentáciou pána G. J., ktorý konštatoval, že po kontrole cenovej ponuky dospel k záveru, že cena je dobrá, a preto objednal tovar (str. 5 prvostupňového rozhodnutia). Takisto pán G. Q. uviedol (str. 7 prvostupňového rozhodnutia), že mal byť kontaktovaný pánom H. X., ktorý po preverení ceny tovaru následne objednal jeho dodávku.

40. Samotné tvrdenie týchto osôb o vhodnej, či dobrej cene tovaru je nielen v rozpore s primeraným stupňom odbornej starostlivosti ale je aj v rozpore so zistením správcu dane, že subjekty v takto vytvorenom reťazci nakúpili tovar draho (takmer 7% strata) a potom ho ale predávali lacno, aby finálny odberateľ (rakúska spoločnosť) tovar získala za pôvodnú nákupnú cenu. Správne preto sťažovateľ potvrdil právne závery správcu dane o nepreukázaní ekonomického opodstatnenia takto opísaných zdanieľných plnení a ich umelom zapojení prostredníctvom 2 slovenských spoločností do obchodného reťazca, ktorý sa svojim charakterom blížil aj k iným transakciám oslobodeným od dane (napríklad trojstranný obchod s nadbytočnosťou jedného slovenského subjektu). Takýto stav sa podľa kasačného súdu blíži k judikatúre Súdneho dvora, ktorá opisuje situácie založené na zneužití práva.

41. V uvedenej súvislosti kasačný súd odkazuje na obdobné závery Súdneho dvora vyslovené napríklad v rozsudku Halifax a spol., sp.zn. C-255/02, ktoré boli nasledovne rozvinuté vo veci Part Service Srl, sp.zn. C-425/06 citovanej sťažovateľom:

„42. V bodoch 74 a 75 už citovaného rozsudku Halifax a i. Súdny dvor v rámci výkladu šiestej smernice najprv rozhodol, že o existenciu zneužitia ide vtedy, keď:

- predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami,

- z celku objektívnych prvkov vyplýva, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

58. Vnútroštátny súd, aby mohol posúdiť, či takéto plnenia môžu byť považované za zneužitie, musí najprv preveriť, či sledovaným výsledkom je daňová výhoda, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s jedným alebo s viacerými cieľmi šiestej smernice, a ďalej, či predstavoval hlavný cieľ prijatého zmluvného riešenia (pozri bod 42 tohto rozsudku).

59. Pokiaľ ide o prvé kritérium, uvedený súd môže zohľadniť, že hľadaný výsledok je získanie daňovej výhody spojené s oslobodením plnení podľa článku 13 B písm. a) a d) šiestej smernice, ktoré boli lízinguovou spoločnosťou zverené spoločnosti, ktorá bola zmluvnou stranou.

60. Takýto výsledok sa javí byť v rozpore s cieľom článku 11 A ods. 1 šiestej smernice, teda zdanením všetkého, čo predstavuje protihodnotu, ktorá sa získala alebo získa od užívateľa.

62. Pokiaľ ide o druhé kritérium, vnútroštátny súd pri posúdení, ktoré má vykonať, môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi predmetnými hospodárskymi subjektmi (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 81), keďže z takýchto prvkov môže vyplývať, že získanie daňovej výhody predstavuje hlavný sledovaný cieľ bez

ohľadu na prípadnú existenciu okrem iného hospodárskych cieľov inšpirovaných úvahami týkajúcimi sa napríklad marketingu, organizácie a záruk."

V.

42. 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 právo Únie a judikatúru Súdneho dvora nebola riadne správnym súdom odôvodnená.

43. Počas konania kasačný súd mu 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.

44. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté svojej doterajšej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 10Sžfk/44/2018, sp.zn. 8Sžfk/44/2018 ako aj sp.zn. 5Sžfk/14/2018, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (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 odchýlil (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.

45. 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.

46. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).