

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/58/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200153
Dátum vydania rozhodnutia: 26.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200153.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu: JUDr. Igor Belko a členov senátu: JUDr. Marián Trenčan a JUDr. Zuzana Ďurišová, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : I & R KONKURZY A REŠTRUKTURALIZÁCIE, k. s., Šoltésovej 2, Bratislava, IČO: 36 865 265, správca konkurznej podstaty úpadcu Zberné suroviny, a. s., Kragujevská 3, Žilina, IČO: 35 701 968, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/20/2016-151 zo dňa 21. marca 2017, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánom verejnej správy

1.Na základe daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“), vykonanej u daňového subjektu Zberné suroviny, a. s. (ďalej aj „daňový subjekt“) za zdaňovacie obdobie júl 2009 až november 2009, o výsledku ktorej bol vyhotovený protokol zo dňa 03.06.2015, vydal Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 1665538/2015 zo dňa 12.11.2015 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 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“) určil daňovému subjektu rozdiel dane za zdaňovacie obdobie júl 2009 vo výške 232.371,59 Eur, keď mu nepriznal nadmerný odpočet dane vo výške 113.440,48 Eur a vyrubil daň v sume 118.931,11 Eur.

2. Správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov Midikov, s. r. o., Komenského 48, Košice a SKA Metal, s. r. o., Ambrova 18, Bratislava (ďalej aj „dodávateľa“), za nákup tovaru - farebných kovov, keď vykonaným dokazovaním zistil, že ten istý tovar na tých istých vozidlách bez toho, aby bol vyložený, predávali počas prepravnej cesty dodávateľa svojim odberateľom v rámci reťazového obchodu na parkoviskách alebo čerpacích staniách, kde nemali sídlo ani prevádzku ani dodávateľa tovaru, ani jeho odberateľa. Podľa správca dane sa nejednalo o bežnú podnikateľskú činnosť, nakoľko na týchto parkoviskách, resp. čerpacích staniách tovar nikto nevážil, neskontroloval jeho kvalitu, podľa výpovedí vodičov vozidiel na týchto miestach dochádzalo len k výmene prepravných CMR dokladov, aj keď sa jedná o tovar nie zanedbateľnej hodnoty. Dodávateľa daňového subjektu prepravu tovaru pre neho nezabezpečovali ani nevykonávali, z hľadiska prepravy išlo o nepohyblivú dodávku. Správca dane dospel k záveru, že predmetný tovar nebol predmetom dane podľa § 2 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), dodávateľom daňového subjektu nevznikla daňová povinnosť dodaním tovaru, ale len povinnosť odvieť daň z vystavených faktúr v zmysle § 71 ods. 6 zákona o DPH a daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH.

3. Proti rozhodnutiu správca dane podal daňový subjekt odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 32545/2016 zo dňa 14.01.2016 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správca dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na skutkové zistenia správca dane, podľa ktorých k jednej preprave boli vyhotovované tri rôzne medzinárodné nákladné listy CMR, ktoré rozdeľovali jednu prepravnú trasu na tri úseky, pričom s tovarom nebolo v skutočnosti počas prepravy z miesta fyzickej nakládky na miesto fyzickej vykládky manipulované. Prvý doklad CMR bol napríklad na prepravu z Belgicka do Českej republiky, druhý doklad z Českej republiky na Slovensko a tretí doklad zo Slovenska napríklad do Maďarska. Prevzatie zásielky prezentované medzinárodným nákladným listom CMR bolo len formálne, pretože ten istý prepravca s tým istým vozidlom zabezpečoval prepravu tovaru do ďalšieho miesta uvedeného v poradí na druhom nákladnom liste a rovnakým spôsobom v poradí na treťom nákladnom liste. Vyhotovenie viacerých nákladných listov na jeden pohyb tovaru je podľa žalovaného účelové a takéto konanie neodráža skutkový stav, ktorý fyzicky nastal v rámci dodávok tovaru fakturovaných medzi viacerými podnikateľmi. Žalovaný konštatoval, že zistenia správca dane nasvedčujú tomu, že uplatnenie odpočítania dane z dodávateľských faktúr aj napriek formálnemu dodržaniu zákonom určených podmienok viedlo k získaniu daňovej výhody pre daňový subjekt vo forme odpočítania dane. Podľa zistených okolností došlo k porušeniu zásady zákazu zneužitia práva a práve zneužitie práva na odpočítanie dane bolo podľa žalovaného hlavným cieľom fakturácie daňového subjektu a ostatných zúčastnených subjektov ako dodávateľov a odberateľov v reťazci obchodníkov s farebnými kovmi.

4. Podľa názoru žalovaného správca dane posúdil správne dodanie tovaru od dodávateľov Midikov, s. r. o. a SKA Metal, s. r. o., ako aj od ich dodávateľov SK1 a SK2, ako nepohyblivé dodávky, ktoré nie sú predmetom dane v tuzemsku, a to s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder a tiež na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/17/2011. Záverom sa žalovaný stotožnil s posúdením veci správcou dane, že daňová povinnosť pri dodaní farebných kovov daňovému subjektu nevznikla, preto nemal daňový subjekt právo na odpočítanie dane.

5. Uznesením Okresného súdu Žilina č.k.1R 1/2016-492 z 4.7.2016 bol na majetok daňového subjektu vyhlásený konkurz s účinkami odo dňa 13.07.2016.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal daňový subjekt ako žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) a navrhol rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov zrušiť a

vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. Namietal, že daňové orgány sa nesprávne vysporiadali s posúdením miesta zdaniteľných obchodov, pričom poukázal na ich zistenia, že všetok tovar od žalobcových dodávateľov SKA Metal, s. r. o. a Midikov, s. r. o. vstúpil na územie Slovenskej republiky prostredníctvom subjektov SK1 a SK2, ktorí boli dodávateľmi žalobcových dodávateľov, pričom spoločnosti SK1 a SK2 tovar nadobudli od platiteľa registrovaného v Českej republike (Wilfried Sleziak). Tovar sa v čase, keď bol žalobcovi dodaný, nachádzal na území Slovenskej republiky, pričom dodávateľia SKA Metal, s. r. o. a Midikov, s. r. o., ale ani subjekty SK 1 a SK 2 prepravu tovaru na územie Slovenskej republiky nezabezpečovali. Podľa žalobcu nie je rozhodujúce, či tovar bol naložený na dopravný prostriedok práve v Českej republike alebo v inom členskom štáte (Poľsko, Holandsko, Belgicko, Nemecko), keďže odoslanie tovaru na územie Slovenskej republiky sa uskutočnilo v prospech subjektu, ktorý nebol dodávateľom žalobcu, ani dodávateľom jeho dodávateľa. Preprava tovaru preto bola spojená s dodaním, ktoré predchádzalo dodaniu tovaru žalobcovi i dodaniu tovaru jeho dodávateľom. Názor, že žalobcovmu dodávateľovi nevznikla v týchto prípadoch daňová povinnosť, vedie podľa žalobcu k záveru, že najmenej dve dodania tovaru (a to dodanie tovaru žalobcovi i dodanie jeho dodávateľom) nepodliehajú dani. Tento záver však podľa jeho názoru je v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora EÚ (ďalej len „Súdny dvor“) vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder (ďalej aj „EMAG“), na ktorý odkazuje správca dane i žalovaný.

6. Žalobca ďalej poukázal na čl. 138 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme DPH, ktoré je transponované do § 13 ods. 1 písm. a/ a § 43 ods. 1 zákona o DPH. Tieto ustanovenia zákona aplikoval žalovaný podľa názoru žalobcu nesprávne. Žalobca tvrdil, že keďže on i jeho bezprostrední dodávateľia nadobudli tovar bez prepravy (t. j. ako nepohyblivú dodávku) a tovar sa v čase dodania nachádzal na území Slovenskej republiky, je zrejmé, že dopravu tovaru na územie Slovenskej republiky vykonal či obstaral niektorý zo subjektov, ktorí sú v reťazci tovarových transakcií s predmetným tovarom pred žalobcom i pred jeho priamymi dodávateľmi. Keďže v prejednávanych prípadoch ide o druhé dodanie nasledujúce po dodaniach zahŕňajúcich zaslanie/dopravu, za miesto dodania sa považuje v zmysle bodov 49 a 50 rozsudku Súdneho dvora vo veci EMAG miesto dodania na území Slovenskej republiky a teda tieto dodania sú predmetom dane v Slovenskej republike. Argumentácia žalovaného podľa názoru žalobcu nemá oporu v zistených dôkazoch, je v rozpore so zákonom i európskym právom a je namierená proti žalobcovi.

7. K záveru, že obchodná transakcia sa uskutočnila len s cieľom uplatniť odpočet dane žalobca uviedol, že toto v daňovom konaní preukázané nebolo. Skutočnosť, ako prebiehala obchodná transakcia medzi jej ostatnými daňovými subjektmi, nemôže byť podľa žalobcu podkladom pre posúdenie vzťahu medzi ním a jeho priamymi dodávateľmi. Posúdenie veci, ktoré aplikuje žalovaný, je podľa žalobcu a priori voči nemu zaujaté a nemá oporu v zistenom skutkovom stave ani v bežnej obchodnej praxi.

8. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu správnej žaloby navrhol žalobu zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia. Uviedol, že v rámci reťazového obchodu len jedna dodávka tovaru v rámci jedného zmluvného vzťahu môže byť dodávkou pohyblivou, ktorej miesto je možné určiť tam, kde sa tovar nachádza, keď sa začína jeho preprava. Všetky ostatné dodávky sú nepohyblivé, to znamená, že miesto dodania majú v štáte, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje. Žalovaný mal za to, že otázka miesta dodania tovaru v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/, c/ zákona o DPH vo väzbe na vznik daňovej povinnosti v tuzemsku a následné uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 a § 51 zákona o DPH bola posúdená správne. Trval tiež na tom, že pohyb tovaru sa uskutočnil od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi s cieľom uplatniť právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a čerpať nadmerné odpočty.

9. Žalobca v písomnom stanovisku k vyjadreniu žalovaného k žalobe tvrdil, že k prevzatiu zásielky nedochádza iba jej vyložením z dopravného prostriedku a k odoslaniu zásielky takisto nedochádza iba jej naložením na dopravný prostriedok. Medzinárodné nákladné listy CMR podľa žalobcu odrážajú skutkový stav - sú dokladmi o uzavretí dvoch či troch prepravných zmlúv medzi rozličnými účastníkmi, na základe ktorých bol tovar postupne prepravený na územie Slovenskej republiky, resp. do ďalších

členských štátov. Napriek tomu, že dopravu uskutočnil jediný skutočný dopravca, bolo uzavretých niekoľko prepravných zmlúv, teda za účelom dopravenia tovaru na územie Slovenskej republiky sa uskutočnilo viacero prepráv a nie iba jedna rozdelená na „čiasťkové“. K dodaniu tovaru žalobcovi došlo až jeho dopravením na dohodnuté miesto na území Slovenskej republiky, pričom kým sa tovar nachádzal mimo územia Slovenskej republiky, nemohol byť v zmysle príslušnej kúpnej zmluvy považovaný za dodaný.

10. Žalobca ďalej tvrdil, že miestom dodania tovaru pre subjekty SK1 a SK2 je v Českej republike, pre Midikov, s. r. o. a SKA Metal, s. r. o. a pre žalobcu je na Slovensku, pričom ide o nepohyblivú dodávku, teda dodanie tovaru nebolo spojené s jeho prepravou. Podľa žalobcu v rozhodnutiach daňových orgánov chýba akékoľvek logické zdôvodnenie, prečo by v týchto prípadoch malo byť miesto dodania tovaru inde, než na území Slovenskej republiky.

11. K záveru žalovaného, že v prejednávanej veci došlo k porušeniu zásady zákazu zneužitia práva v snahe získať daňovú výhodu pre žalobcu, ktorý sa opiera o rozsudky Súdneho dvora vo veciach C-255/02 Halifax Plc (ďalej len „Halifax“) a C-440/04 Recolta Recycling SPRL, žalobca uviedol, že v naznačenom smere žalovaný nedoplnil dokazovanie a skutkové zistenia. Poukázal tiež na to, že daň, ktorú si odpočítal na vstupe, svojím dodávateľom riadne zaplatil prevodom na bankový účet.

12. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 21.03.2017 rozsudok, ktorým žalobu zamietol a účastníkom náhradu trov konania nepriznal. V odôvodnení rozsudku sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že miesto dodania je potrebné posúdiť podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a že nedošlo k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Poukázal na zistenie daňových orgánov, že preprava sa uskutočnila jednorazovo, tovar bol jedenkrát naložený a jedenkrát vyložený, išlo o jediný pohyb tovaru, ktorý môže byť pripočítaný iba jednej z viacerých po sebe v reťazovom obchode nadväzujúcich dodávok bez ohľadu na to, ktorá zo zdaniteľných osôb má právo disponovať s tovarom počas jeho dopravy. Išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. ods. 1 písm. a/ zákona o DPH so začiatkom v štáte EÚ, ktorá bola účelovo prerušená v Českej republike, vodičom boli vymenené doklady CMR za nové doklady s novým dodávateľom, následne bola doprava prerušená v Slovenskej republike z toho istého dôvodu a ukončená v ďalšom štáte Európskej únie.

13. Miesto dodania tovaru sa podľa krajského súdu posudzuje v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH podľa miesta začiatku uskutočňovania dopravy, ktorý však nebol na území Slovenskej republiky, ale iného členského štátu EÚ. Túto dopravu podľa krajského súdu nie je možné rozdeliť na viaceré prepravy s novými začiatkami ich uskutočňovania, pretože zastavovanie vozidiel na čerpacích staniaciach či odpočívadlách a vystavovanie nových CMR dokladov bez skutočného prevzatia zásielky (hoci formálne prezentovaného dokladom CMR), nezakladá nový začiatok prepravy v zmysle citovaného ustanovenia zákona o DPH. Miestom dodania tovaru žalobcovi nebolo podľa názoru krajského súdu tuzemsko a preto dodávateľským spoločnostiam Midikov, s. r. o. a SKA Metal, s. r. o. nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku v zmysle § 19 zákona o DPH a žalobcovi potom nevznikol nárok na odpočítanie dane z faktúr týchto spoločností v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH.

14. Krajský súd nesúhlasil s námietkou žalobcu, že tovar nadobudol bez prepravy ako nepohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, pretože v čase uskutočňovania obchodných transakcií bol tovar v pohybe, t. j. bol stále prepravovaný tým istým prepravcom a nedošlo k jeho vyskladneniu.

15. K námietke, že právne posúdenie veci žalovaným je v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora vo veci EMAG krajský súd uviedol, že z tohto rozsudku nevyplýva, že by bez ohľadu na zistený skutkový stav vždy muselo po dodaniach zahrňujúcich dopravu nasledovať dodanie bez prepravy, teda nepohyblivá dodávka. Mal za to, že pri zisťovaní, či sa jedná o pohyblivú alebo nepohyblivú dodávku, je treba postupovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu. To, že išlo o jednu pohyblivú dodávku, podľa krajského súdu potvrdzujú skutkové okolnosti, najmä že žiadny z dodávateľov tovar nevyskladnil,

nevykonávali s ním žiadnu výrobnú alebo obchodnú činnosť, len ho predal ďalšiemu platiteľovi v reťazci. Dochádzalo k vyhotovovaniu viacerých CMR nákladných listov na jeden pohyb tovaru, hoci k reálnemu prevzatíu podľa nich nedošlo. Jedna doprava bola umelo prerušovaná na území Českej či Slovenskej republiky a to len za účelom odobrania pôvodných CMR dokladov a výmeny nových, aby týmto spôsobom mohli byť preukázané viaceré pohyblivé dodávky toho istého tovaru.

16. Krajský súd sa stotožnil s právnym posúdením veci zo strany žalovaného, že takéto konanie nasvedčuje zneužitíu práva na odpočet DPH, pretože iný cieľ takéhoto konania sa nezdá byť reálny, a to aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora vo veci Halifax, podľa ktorého bráni právu platiteľa dane na odpočet dane na vstupe, ak plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

17. Proti rozsudku krajského súdu podal správca konkurznej podstaty úpadcu Zberné suroviny, a.s. (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S. s. p. a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Tvrdil, že ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nie je aplikovateľné na daný prípad. Mal za to, že dodanie tovaru nemá zhodný obsah s prevodom/prechodom vlastníckeho práva podľa predpisov občianskeho práva, pretože pokrýva akýkoľvek prevod hmotného majetku jedným účastníkom, ktorý splnomocňuje druhého účastníka nakladať s tovarom, ako keby tento druhý bol vlastníkom, a to aj keď k prechodu vlastníctva nedošlo (napr. rozsudok Súdneho dvora vo veci C-320/88, C-181/01). Na účely DPH s ohľadom na existenciu špeciálnej definície „dodania tovaru“ každá transakcia predaj/kúpa predstavuje zdaniteľný obchod, teda dodanie tovaru.

18. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti rozobral daňovo-právne aspekty pri reťazci transakcií vychádzajúc z rozsudku Súdneho dvora vo veci EMAG, pri ktorom podľa záverov Súdneho dvora doprava tovaru z jedného členského štátu do druhého umožnila realizáciu dvoch dodaní, avšak na účely DPH by táto doprava mala byť spojená iba s jedným z nich, pričom to druhé dodanie sa považuje za vnútroštátne. Sťažovateľ tiež argumentoval rozsudkami Súdneho dvora vo veciach C-430/09 Euro Tyre Holding BV, C-409/04 Teleos a iní, C-184/05 Twoh International BV, tvrdiac, že v prípade dodaní podľa posudzovaných faktúr šlo o tovar, ktorý bol vyložený z motorového vozidla na území Slovenskej republiky, kde sa jeho prepravná trasa skončila. Žalobca nadobudol tovar od jeho dodávateľa ako nepohyblivú dodávku, teda dodanie nebolo spojené s prepravou. V rozsudku súdu i v rozhodnutiach daňových orgánov podľa žalobcu chýba akékoľvek logické odôvodnenie, prečo by v posudzovaných prípadoch malo byť miesto dodania tovaru pre žalobcu inde, než na území Slovenskej republiky.

19. Sťažovateľ tiež namietal, že žalovaný nepredložil súdu úplný ani originálny a zažurnalizovaný spisový materiál, doklady predložené ako prílohy jeho vyjadrenia sú až na výnimky iba fotokópie z jeho spisov. Sťažovateľ poukázal na Registratúrny poriadok a registratúrny plán daňových orgánov č. 7/2007/500, konkrétne na čl. 9 písm. b/ pododsek 3 tohto dokumentu, podľa ktorého majú daňový spis tvoriť „záznamy o daňovom subjekte členené podľa agendy, typu daní, chronologicky podľa jednotlivých rokov so zoznamom záznamov na konci roka“. Sťažovateľ uviedol, že v dokladoch, ktoré žalovaný predložil, sa nenachádzajú zoznamy registratúrnych záznamov, ktoré majú tvoriť spis predmetnej daňovej kontroly, nadväzujúceho vyrubovacieho a odvolacieho konania, ani spisový obal obsahujúci položkový zoznam čísiel a druhov týchto záznamov. Žalovaným predložené doklady teda podľa názoru sťažovateľa nie sú v skutočnosti daňovým spisom, nie sú žurnalizované a nie je možné preto zistiť, či predstavujú úplný spisový materiál. S poukazom na judikatúru Najvyššieho súdu (4SŽ/40/97, 5SŽf/27/2010, 6SŽf/24/2010) tvrdil, že žalovaný napriek výzve svojvoľne a úmyselne nepredložil súdu svoje spisy, čím zasiahol do právomoci správneho súdu preskúmať postup správneho orgánu.

20. Žalovaný sa v písomnom vyjadrení k obsahu kasačnej sťažnosti stotožnil s posúdením veci krajským súdom. Uviedol tiež, že na výzvu krajského súdu predložil spolu s vyjadrením k žalobe aj originál

žurnalizovaného spisu prvostupňového správcu dane, ako aj žalovaného, pričom tieto spisy obsahovali úplne všetky písomnosti a boli vedené v zmysle platného Registratúrneho poriadku a registratúrneho plánu finančnej správy. V prílohe vyjadrenia k žalobe boli zaslané zoznamy, ktoré obsahovali presné číselné označenie dokumentov, s označením ich druhu a dátumu, s očíslovaným poradím dokumentov nachádzajúcich sa v týchto spisoch. Poukázal na to, že ani krajský súd nekonštatoval neúplnosť spisov, ako to namieta sťažovateľ v kasačnej sťažnosti.

IV.

Právne závery kasačného súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší súd“) (§ 438 ods. 2 S. s. p.) 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 nie je dôvodná a preto ju v zmysle § 461 S.s.p. zamietol.

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 internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.03. 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

22. Podľa záverov krajského súdu priznaniu práva na odpočítanie dane na vstupe z deklarovaných dodávok od dodávateľov uvedených na faktúrach bráni jednak to, že išlo o dodávky so začiatkom prepravy v inom členskom štáte, ktorá bola len účelovo prerušená v Slovenskej republike bez vyloženia tovaru a po výmene prepravných dokladov bola ukončená v ďalšom členskom štáte. Preto v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH miesto dodania tovaru sa posudzuje podľa miesta začatia uskutočňovania prepravy, ktoré nebolo na území Slovenskej republiky. Dodávateľom žalobcu podľa krajského súdu nevznikla daňová povinnosť v Slovenskej republike, preto ani žalobca nemá právo na odpočítanie dane. Okrem toho podľa krajského súdu žalobcovi nepatrí právo na odpočet dane s ohľadom na okolnosti nasvedčujúce zneužitiu práva, v zmysle rozsudku Súdneho dvora vo veci Halifax, pretože iný cieľ posudzovaných transakcií sa nezdá byť reálny. Sťažovateľ napadol kasačnou sťažnosťou závery krajského súdu o mieste vzniku daňovej povinnosti.

23. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov teda pripadlo kasačnému súdu posúdiť správnosť aplikácie ustanovenia § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH vo vzťahu k miestu dodania tovaru, ktoré bolo podľa názoru sťažovateľa určené nesprávne, nakoľko transakcie mali byť posúdené podľa § 13 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH ako dodania bez prepravy v tuzemsku. Sťažovateľ dôvodil okrem iného tým, že krajský súd nesprávne aplikoval závery rozsudku Súdneho dvora vo veci EMAG na prejednávany prípad, pričom tvrdí, že prepravná trasa tovaru sa na území Slovenskej republiky dovozom tovaru prostredníctvom spoločností SK1 a SK2 skončila a sťažovateľ nadobudol tovar ako vnútroštátnu dodávku od dodávateľských spoločností Midikov, s. r. o. a SKA Metal, s. r. o. Zároveň tvrdil, že prepravu tovaru na územie Slovenskej republiky nezabezpečoval ani sťažovateľ ani jeho dodávateľa.

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

a) ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b), odseku 2 a § 14 ,

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

24. Vo vzťahu k aplikácii ustanovenia § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a tvrdeniu sťažovateľa o vzniku daňovej povinnosti jeho dodávateľov na území Slovenskej republiky, senát upriamuje pozornosť na skutočnosť, že vo veciach vedených pod sp. zn. 6Sžfk/33/2017 a 6Sžfk/34/2017, ktoré sa týkali uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od rovnakých obchodných partnerov a za

prakticky totožných skutkových okolností, avšak v iných zdaňovacích obdobiach pokrytých tou istou daňovou kontrolou v spoločnosti Zberné suroviny, a.s., iný senát kasačného súdu zamietol kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudkom krajského súdu, ktorými boli žaloby spoločnosti Zberné suroviny, a.s. pri obdobnom skutkovom a právnom stave veci zamietnuté. V rozsudku č. k. 6Sžfk/33/2017 zo dňa 21.3.2018 dospel senát kasačného súdu k záveru, že:

„64. Zo zistených dôkazov, ktoré vykonal správca dane a vyhodnotil krajský súd vo svojom rozsudku, jednoznačne vyplýva, že v danom prípade sa jednalo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH so začiatkom v štáte EÚ, ktorá bola prerušená v Českej republike, kde boli vodičom vymenené doklady CMR za nové doklady s novým dodávateľom a následne bola prerušená v Slovenskej republike z toho istého dôvodu a ukončená v ďalšom štáte Európskej únie (malo dôjsť k tzv. neutralizácii dokladov).

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

....

67. Správca dane v tomto prípade správne posúdil dodanie tovaru od dodávateľov M., s.r.o. a S, s.r.o., ako aj od ich dodávateľov SK1 a SK2 ako nepohyblivé dodávky, ktoré neboli predmetom dane v tuzemsku aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handler Eder.

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

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

25. S ohľadom na potrebu zachovania právnej istoty, predvídateľnosti a konzistentnosti rozhodovania kasačného súdu v obdobných prípadoch, poukazuje konajúci senát na citovanú argumentáciu kasačného súdu, ku ktorej doplní nasledovné poznámky:

26. Pokiaľ ide o sťažovateľom nastolenú otázku miesta vzniku daňovej povinnosti v nadväznosti na aplikáciu záverov vyslovených v rozsudku Súdneho dvora vo veci EMAG, túto kasačný súd nepovažoval pre celkové posúdenie veci za rozhodujúcu. Je treba si uvedomiť, že predmetný rozsudok Súdneho dvora rieši otázku, ku ktorému z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní pripísať intrakomunitárnu dopravu, ak je tovar jedným pohybom prepravený z jedného členského štátu do druhého. Načrtáva teda pravidlá pre určenie, ktorá z dvoch dodávok je pohyblivá (s prepravou) a ako taká má byť zdanená v štáte začatia prepravy, a ktorá je naopak nepohyblivá (bez prepravy), podliehajúca zdaneniu v štáte uskutočnenia dodávky.

27. V prejednávacom prípade nebolo v žalobe spochybnené skutkové zistenie správcu dane, že tovar bol jedným dopravcom prepravovaný z iného členského štátu na územie Slovenskej republiky a odtiaľ znovu do ďalšieho členského štátu. Sťažovateľ v žalobe nenamietal skutkové závery správcu dane, že počas prepravy s tovarom nebolo manipulované, tovar sa nevykladal ani nikým nekontroloval, počas prepravy boli len vymieňané prepravné doklady na čerpacích stanicích a parkoviskách, pričom na prepravných

dokladoch došlo k zmene odosielateľa a príjemcu tovaru. Keďže sťažovateľ až v kasačnom konaní tvrdením o ukončení prepravnej trasy a vyložení tovaru na území Slovenskej republiky spochybnil dovtedy nesporné zistené skutkové okolnosti, opiera kasačnú sťažnosť o dôvody, ktoré neuplatnil v konaní pred krajským súdom, hoci tak urobiť mohol. V tejto časti kasačný súd považoval kasačnú sťažnosť za neprípustnú a na predmetnú argumentáciu sťažovateľa neprihliadal (§ 439 ods. 3 písm. b/ S.s.p.).

28. Počínanie osôb zúčastnených na posudzovaných transakciách v bežných ekonomických podmienkach evidentne nemá hospodársky zmysel a celkom jednoznačne z neho možno vyvodiť, že jednotlivé subjekty v reťazci spoločností „obchodujúcich“ s tovarom nekonali autonómne, ale deklarované transakcie medzi týmito subjektami boli spoločne koordinované a integrované jedným dopravcom, ktorý na pokyn nezistených osôb tovar vozil po viacerých členských štátoch a počas dopravy si nechal vymieňať prepravné doklady. Toto bezpochyby nie je situácia, na ktorú dopadajú závery spomenutého rozsudku Súdneho dvora vo veci EMAG, pretože v prejednávanych prípadoch sa trhové správanie a obchodovanie s tovarom zjavne iba predstiera, pričom dodávateľa sťažovateľa a ani ich dodávateľa, okrem toho, že sú uvedení na faktúrach, nevykazujú žiadnu aktivitu svedčiacu o nadobudnutí a reálnom uskutočnení práva nakladať s tovarom. Za takúto aktivitu rozhodne nemožno považovať výmenu prepravných dokladov na čerpacích stanicách, ktorá mala vytvárať dojem, že právo disponovať s tovarom prechádza z dodávateľa na odberateľa, ktorý s tovarom ďalej nakladá a dodáva ho svojmu odberateľovi. Bežnému správaniu aktérov na trhu odporuje i sťažovateľom zdôrazňovaná (a zároveň zrozumiteľne nevysvetlená) skutočnosť, že prepravu tovaru na územie Slovenskej republiky nezabezpečoval sťažovateľ ani jeho dodávateľa, o čo opieral tvrdenie, že išlo o tzv. nepohyblivú dodávku, pri ktorej vznikla jeho dodávateľom daňová povinnosť na Slovensku.

29. Napriek tomu, že zo skutkových zistení správcu dane nie je zrejmé, ktorý zo subjektov v koordinovanom reťazci transakcií porušil daňovú povinnosť, považoval kasačný súd za opodstatnené a dostatočne podložené konštatovanie krajského súdu, že napriek formálnym dokladom dokumentujúcim jednotlivé transakcie (vrátane dodávok spoločnosti Midikov, s. r. o. a SKA Metal, s. r. o. sťažovateľovi) je jediným prijateľným vysvetlením a zároveň účelom týchto obchodov získanie daňového zvýhodnenia vo forme odpočítania dane. Závery krajského súdu o zneužití práva, nezlučiteľnom s priznaním odpočítania dane na vstupe, v ktorom sa krajský súd stotožnil so žalovaným, je podľa kasačného súdu v súlade s vnútroštátnym i európskym právom.

30. Kasačný súd podotýka, že sťažovateľ závery krajského súdu o zneužití práva vo svojej kasačnej sťažnosti nenamietal a sústredil sa len na formálne aspekty aplikácie § 13 ods. 1 písm. a/, resp. c/ zákona o DPH v súvislosti s určením miesta dodania tovaru a vzniku daňovej povinnosti dodávateľov sťažovateľa v tuzemsku (v nadväznosti na rozsudok Súdneho dvora vo veci EMAG), ktoré považoval za nedostatočne zdôvodnené. Aj keď argumentáciu krajského súdu o mieste vzniku daňovej povinnosti u dodávateľov sťažovateľa nemožno považovať za úplne presvedčivú, nemohlo to mať vplyv na zákonnosť rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie dane na vstupe, pretože priznaniu uplatneného nároku bráni predovšetkým správne vyhodnotené zneužitie práva vytvorením umelého reťazca intrakomunitárnych i vnútroštátnych transakcií umožňujúceho uplatňovať právo na odpočítanie dane, ktoré by inak nevzniklo.

31. Výklad a aplikácia zásady zákazu zneužitia práva sa odvíja (okrem iných aj) z už spomenutého z rozsudku vo veci Halifax, v ktorom Súdny dvor stanovil, že:

„...v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby 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 (bod 74).

Na druhej strane musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. V skutočnosti, tak ako uviedol generálny advokát v bode 89 svojich návrhov, zákaz zneužitia už nie je viac relevantný, keď môžu mať predmetné plnenia nejaké iné vysvetlenie ako číre dosiahnutie daňových výhod (bod 75).

...

Z týchto dôvodov je potrebné odpovedať na druhú otázku tak, že šiestu smernicu treba vykladať v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie (bod 85).

Z toho vyplýva, že plnenia, ktoré zakladajú zneužívanie, musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce uvedené zneužívanie (bod 94)."

32. O zneužitie práva teda ide vtedy, keď napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených právnym poriadkom bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s cieľmi právnej úpravy DPH, pričom z okolností prípadu je zrejmé, že získanie tohto daňového zvýhodnenia je spojené (podmienené) s vytvorením umelých podmienok (t.j. odporujúcim pôsobením trhového mechanizmu na ekonomické činnosti daňových subjektov) na jeho dosiahnutie a bolo hlavným účelom posudzovaných plnení.

33. Vo vzťahu k judikatúre Súdneho dvora, osobitne k rozsudku vo veci Halifax, ako aj s prihliadnutím na ďalšie prípady rozhodnuté Súdny dvorom, pri ktorých sa uplatnila zásada zákazu zneužitia práva (napr. C-223/03 University of Huddersfield), kasačný súd poukazuje na to, že išlo o prípady daňových subjektov, ktoré účelovým zapojením rôznych spoločností do posudzovaných obchodných transakcií vytvorili umelú konštrukciu, ktorá im umožnila uplatniť si právo na odpočítanie dane, ktoré by im inak nevzniklo.

Súdny dvor v týchto prípadoch v podstate dospel k záveru, že plnenie, bez ohľadu na jeho skutočnú povahu, vykonané iba s cieľom vyhnúť sa DPH, nie je samo o sebe ani „dodávkou tovaru“, ani „poskytnutím služby“, ani opatrením prijatým v rámci „hospodárskej činnosti“ na účely DPH a právo na odpočítanie dane v takých prípadoch daňovému subjektu neprináleží. Konštatoval, že z celku objektívnych prvkov musí vyplývať, že hlavný cieľ skúmaných plnení je získať daňovú výhodu, pričom vnútroštátny súd môže pri posudzovaní tejto otázky vziať do úvahy čisto umelý charakter takýchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia.

34. Pokiaľ ide o sťažnostný bod týkajúci sa nespoľahlivo zisteného skutkového stavu v dôsledku namietaných nedostatkov v číslovaní registratúrnych záznamov v predložennom administratívnom spise, kasačný súd ho vyhodnotil ako ničím nepodložený. Uvádza, že nič zo sťažovateľovej argumentácie nenasvedčuje tomu, že by administratívny spis neobsahoval konkrétne záznamy o niektorých úkonoch v daňovom konaní, v dôsledku čoho by kasačný súd nemal úplné informácie o predmete konania, alebo že by sa v spise vyskytol iný nedostatok, ktorý by sa akýmkoľvek spôsobom dotkol práv sťažovateľa. Záznamy založené v spise sú chronologicky zoradené, očíslované a zažurnalizované. Zrejme netreba pripomínať, že úlohou kasačného súdu nie je skúmať nedostatky vedenia dokumentácie daňových orgánov v zmysle interného registratúrneho poriadku daňovej správy, ale posúdiť zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného predovšetkým vo väzbe na práva sťažovateľa, ktoré však namietaným postupom žalovaného neboli porušené a sťažovateľ to napokon ani netvrdí.

35. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 1 S.s.p. a nepriznal účastníkom náhradu trov tohto konania, keďže sťažovateľ v tomto konaní nebol úspešný a na postup podľa § 168 S.s.p. neboli dôvody.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.