

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/32/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200186
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200186.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci sťažovateľa (žalobcu): AGROEXIM s.r.o., so sídlom Dolné Motešice 25, Motešice, IČO: 46 899 731, zastúpeného Advokátska kancelária KONCOVÁ & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Legionárska 7158/5, Trenčín, IČO: 47 256 907, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102464776/2016 z 1. februára 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/63/2016-42 zo 7. februára 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/63/2016-42 zo 7. februára 2017 m e n í t a k, že rozhodnutie žalovaného Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky č. 102464776/2016 z 1. februára 2016 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Sťažovateľovi voči žalovanému p r i z n á v a nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/63/2016-42 zo 07.02.2017 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102464776/2016 z 01.02.2016. Správny súd úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2013 v sume 30 077,34 € a znížil nadmerný odpočet zo sumy 34 057,83 € na sumu 3 980,49 € z dôvodu neuznania odpočtu DPH z dodávateľských faktúr spoločnosti F-Agro, s.r.o. č. 120337 z 01.02.2013, č. 1300003 z 01.02.2013, č. 1300049 z 22.02.2013, č. 1300058 z 26.02.2013 a

č. 1300066 z 28.02.2013. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí spochybnil dodanie repky žalobcovi spoločnosťou

F-Agro, s.r.o. ako fakturovaným dodávateľom. Poukázal na skutočnosť, že na faktúrach deklarovaný dodávateľ, spoločnosť F-Agro, s.r.o., nemohla disponovať ako vlastník s tovarom v čase jeho fakturovaného dodania žalobcovi, pretože ňou fakturovaný tovar mal byť žalobcovi dodaný skôr, ako jej bol tento tovar dodaný spoločnosťou CALYPSO INVEST, s.r.o.. Ďalej poukázal na skutočnosť, že pri vyskladňovaní tovaru tento bol odovzdaný priamo žalobcovi.

3. Zo spisového materiálu správny súd zistil, že žalobca si v daňovom priznaní DPH za február 2013 uplatnil odpočet DPH v sume 34 057,83 €. Oznámením z 02.04.2013 bola dňom 24.04.2014 začatá u žalobcu daňová kontrola za mesiace február až máj 2013 a júl až august 2013. Žalobca ako platiteľ si uplatnil nárok na odpočet DPH z dodávateľských faktúr spoločnosti F-Agro, s.r.o. Išlo o faktúru č. 120337 z 01.02.2013 s dátumom dodania 05.02.2013, 07.02.2013, 12.02.2013, 21.02.2013 a 22.02.2013, ktorej predmetom bolo dodanie repky v množstve 176,880 ton za cenu 97 425,50 €, z toho DPH v sume 16 237,58 €. Podľa faktúry č. 1300003 z 01.02.2013 s dátumom dodania 01.02.2013 bola predmetom plnenia repka v množstve 26,480 ton za cenu 815,18 €, z toho DPH v sume 135,86 € (ceny sú po odpočítaní zálohy 11 475,- €). Podľa faktúry č. 1300049 z 22.02.2013 s dátumom dodania 22.02.2013 bola predmetom plnenia repka v množstve 50,160 ton v cene 27 628,16 €, z toho DPH v sume 4 604,69 €. Faktúrou č. 1300058 z 26.02.2013 s dátumom dodania 26.02.2013 bola fakturovaná repka v množstve 50,04 ton v cene 27 562,03 €, z toho DPH v sume 4 593,67 €. Ostatnou faktúrou č. 1300066 z 28.02.2013 s rovnakým dátumom dodania bolo deklarované dodanie repky v množstve 49,08 ton za cenu 27 033,26 €, z toho DPH v sume 4 505,54 €. Zhodné skutočnosti vyplynuli z dodacích listov vystavených v deň fakturovaného dodania repky, resp. v deň posledného fakturovaného dodania. V nich sa deklarovalo priame vyskladnenie repky spoločnosťou CALYPSO INVEST, s.r.o. žalobcovi ako odberateľovi spoločnosti

F-Agro, s.r.o.

4. Cestou dožiadania bol dňa 17.06.2014 vypočutý F. U., A.. Ten potvrdil vystavenie sporných dodávateľských faktúr žalobcovi a zrealizovanie zdaniteľného obchodu, ktorý sa dohadoval ústnou formou. Podľa jeho výpovede spoločnosť nevlastní ani neužíva žiadne skladové priestory, nemá žiadnych zamestnancov okrem samotného konateľa a jeho otca a ani prepravné prostriedky s výnimkou dvoch osobných motorových vozidiel. V inkriminovanom období boli jej dodávateľmi spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. Prepravu zabezpečovali jej dodávatelia a odberateľ AGROEXIM, s.r.o. Kukurica sa nakladala v Dolnom Štále, pšenica v PD Jahodná a repka v Čiernom Lese - Farma Gazda a nakládky sa niekedy zúčastňoval aj on. Skladovanie kukurice a repky zabezpečovala a náklady znášala spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. Tovar bol voľne uložený, certifikáty a doklady o pôvode kukurice nemal a ani ich nežiadal. Reálne mal náklady len za skladovanie pšenice v súvislosti s prenájmom skladu v Jahodnej v máji 2013 a na telefón. Nevedel vysvetliť, ako sa dozvedel o ponuke tovaru a možnosti jeho predaja. Potvrdil, že fakturovaný tovar preberal v skladoch P..

5. Na základe dožiadania správcu dane bola dňa 13.10.2014 vypočutá I. E., Q. Tá uviedla, že so spoločnosťou F-Agro, s.r.o. obchodujú už od roku 2012. Obchody prebiehali na základe ústnej dohody. Tovar fakturovaný spoločnosti F-Agro, s.r.o. nadobudli od spoločnosti BESTGRAIN, s.r.o. Tovar je skladovaný v prenajatých skladoch, kde skladuje svoj tovar aj spoločnosť BESTGRAIN, s.r.o. Tovar spoločnosti BESTGRAIN, s.r.o. je dodávaný do ich skladu. Kúpa tovaru od ich dodávateľa sa tak realizuje prevodom na skladových kartách. V zdaňovacom období február 2013 spoločnosť používala sklad v Gabčíkove - farma Čierny Les vo vlastníctve spoločnosti GAZDA SLOVAKIA, s.r.o. na podklade zmluvy o poskytovaní služieb z 01.02.2013. Za spoločnosť F-Agro, s.r.o. sa nakládky tovaru pre žalobcu nezúčastňoval nikto, za žalobcu bol vždy prítomný P. G.. Tovar predávali v sklade, kde sa aj nakladal, teda v Gabčíkove. Prepravu si zabezpečoval odberateľ. Spoločnosť má aktuálne prenajaté sklady v Dolnom Štále, kde má k dispozícii nakladacie mechanizmy, mostovú váhu do 60 ton a zamestnáva troch zamestnancov.

6. Z výpovede svedka X. E., A., vykonanej dňa 26.01.2015 vyplynulo, že dňa 15.02.2013 vystavili

faktúru č. 130140012, ktorou fakturovali dodanie repky spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., ktorá cez spoločnosť

F-Agro, s.r.o. bola dodaná žalobcovi. V roku 2013 nemali vlastné sklady, a preto využívali skladové priestory od CYLYPSO INVEST, s.r.o. Tovar sa predával na sklade prevodom skladových kariet. Pri vyskladňovaní neboli vystavované vážne lístky. Spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. realizovala úhrady objednávok urobených spoločnosťou BESTGRAIN, s.r.o. Tovar preberali na sklade v Gabčíkove od vodičov kamiónov prepravnej spoločnosti Granum, s.r.o.

7. Faktúrou č. 13017005 z 08.02.2013 s rovnakým dátumom zdaniteľného plnenia (dodania) a k nej prislúchajúcim dodacím listom spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. deklarovala dodanie repky v množstve 477,600 ton spoločnosti F-Agro, s.r.o. za celkovú kúpnu cenu 257 904,- €, z toho DPH v sume 42 984,- €. Z faktúry č. 13017008 z 15.02.2013 v spojení s dodacím listom vyplynulo, že spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. v dňoch od 11.02.2013 do 15.02.2013 dodala spoločnosti F-Agro, s.r.o. repku v množstve 453 ton za cenu 244 620,- €, z toho DPH v sume 40 770,- €. Ďalšou faktúrou č. 13017009 z 22.02.2013 a dodacím listom spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. deklarovala dodanie repky v dňoch 18.02.2013 až 22.02.2013 v množstve 753,49 ton spoločnosti F-Agro, s.r.o. za celkovú kúpnu cenu 406 884,60 €, z toho DPH v sume 67 814,10 €. Podľa faktúry č. 13017012 z 28.02.2013 a dodacieho listu k nej spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. v dňoch od 25.02.2013 do 28.02.2013 dodala spoločnosti F-Agro, s.r.o. repku v množstve 631,610 ton a cene 341 069,40 €, z toho DPH v sume 56 844,90 €.

8. Z priložených dodacích listov bolo podľa správneho súdu zrejmé, že spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. vyskladňovala repku priamo žalobcovi.

9. Podľa faktúry č. 130140012 z 15.02.2013 s dátumom dodania od 01.02.2013 do 15.02.2013 spoločnosť BESTGRAIN, s.r.o. fakturovala spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. dodávku repky v množstve 3.241,24 ton v cene 1 723 043,18 €, z toho DPH v sume 287 173,86 €.

10. Obchodná spolupráca medzi spoločnosťami BESTGRAIN, s.r.o. a CALYPSO INVEST, s.r.o. sa realizovala na základe rámcovej zmluvy z 20.12.2012. V zmluve sa spoločnosť BESTGRAIN, s.r.o. zaviazala dodať spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. v prvom a druhom kvartáli 2013 6 000 ton repky olejnej z úrody 2012.

11. Následne správny súd konštatoval, že medzi účastníkmi konania zostala otáznou okolnosť, či spoločnosť F-Agro, s.r.o. bola skutočným dodávateľom žalobcu podľa sporných faktúr v rámci zisteného obchodného reťazca BESTGRAIN, s.r.o., CALYPSO INVEST, s.r.o., F-Agro, s.r.o. a AGROEXIM, s.r.o.

12. Z vykonaného dokazovania správcu dane bolo správnym súdom zistené, že spoločnosť BESTGRAIN, s.r.o. na základe faktúry č. 130140012 z 15.02.2013 v dňoch od 01.02.2013 do 15.02.2013 dodala spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. repku v celkovom objeme 3 241,24 ton. Repka bola uskladnená v skladových priestoroch prenajatých a užívaných spoločnosťou CALYPSO INVEST, s.r.o., ktoré na skladovanie využívala aj dodávateľská spoločnosť BESTGRAIN, s.r.o. Prevod tovaru medzi oboma menovanými spoločnosťami tak prebiehal len papierovo, a to prevodom na sklade formou skladovej karty.

13. S poukazom na zabezpečené dôkazy bolo správnym súdom ďalej zistené, že spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. nadobudnutú repku následne fakturovala spoločnosti F-Agro, s.r.o. faktúrami č. 13017005 z 08.02.2013 s rovnakým dátumom zdaniteľného plnenia, č. 13017008 z 15.02.2013 s dodaním v dňoch od 11.02. do 15.02.2013, č. 13017009 z 22.02.2013 so zdaniteľným plnením v dňoch 18.02.2013 až 22.02.2013 a č. 13017012 z 8.02.2013 s dodaním v dňoch od 25.02.2013 do 28.02.2013. Predaj sa realizoval opäť len prevodom skladovej karty (predaj na sklade).

14. Takto nadobudnutú repku spoločnosť F-Agro, s.r.o. fakturovala žalobcovi spornými faktúrami č.

120337 z 01.02.2013 s dátumom dodania 05.02.2013, 07.02.2013, 12.02.2013, 21.02.2013 a 22.02.2013, č. 1300003 z 01.02.2013 s dátumom dodania 01.02.2013, č. 1300049 z 22.02.2013 s dátumom dodania 22.02.2013, č. 1300058 z 26.02.2013 s dátumom dodania 26.02.2013 a č. 1300066 z 28.02.2013 a rovnakým dátumom dodania. Fakticky však bol tovar vyskladnený spoločnosťou CALYPSO INVEST, s.r.o. priamo žalobcovi ako odberateľovi spoločnosti F-Agro, s.r.o., ktorej zástupca sa nakladania tovaru na nákladné vozidlá zabezpečené žalobcom nezúčastnil. Uvedená neúčast zástupcu fakturovaného dodávateľa

F-Agro, s.r.o. jednoznačne vyplynula z vyjadrenia zástupkyne spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., o ktorej správny súd nemal dôvod pochybovať.

15. Z ustáleného skutkového stavu je podľa správneho súdu zrejma nereálnosť dodania fakturovaného tovaru žalobcovi spoločnosťou F-Agro, s.r.o. dňa 01.02.2013 podľa faktúry č. 1300003 z 01.02.2013 a v dňoch 05.02.2013 a 07.02.2013 podľa faktúry č. 120337 z 01.02.2013. Predmetom zdaniteľného obchodu medzi oboma menovanými spoločnosťami mala byť repka nadobudnutá spoločnosťou F-Agro, s.r.o. od spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o. Tá však deklarovala prvé dodanie repky za zdaniteľné obdobie mesiaca február 2013 spoločnosti F-Agro, s.r.o. až dňa 08.02.2013. To znamená, že prvé fakturované dodanie dňa 01.02.2013 od spoločnosti F-Agro, s.r.o. je bezpochyby nereálne, nakoľko nemohla disponovať v tom čase s predmetom fakturácie, ktorý nadobudla najskôr až dňa 08.02.2013 na základe obchodu so spoločnosťou CALYPSO INVEST, s.r.o.

16. Vychádzajúc z odvolacích námietok žalobcu bolo podmienkou udelenia súhlasu na opustenie tovaru zo skladových priestorov vystavenie faktúry žalobcovým dodávateľom a plné uhradenie fakturovanej čiastky. Ak sa teda fakturovalo ihneď po naložení kamióna, nebolo správne súdu zrejme, prečo bola spoločnosťou F-Agro, s.r.o. vystavená faktúra č. 120337 z 01.02.2013, ktorej predmetom boli dodania, ktoré sa mali ešte len uskutočniť, teda z budúcnosti. Fakturovanie budúcich dodaní je pritom v rozpore s podstatou súhrnnej faktúry, ktorá reprezentuje plnenia už poskytnuté za ten ktorý kalendárny mesiac. Odhliadnuc od uvedeného sa predmetný spôsob obchodu, a to aj vo vzťahu k ďalším sporným faktúram, javí nereálny s poukazom na preukázanú neprítomnosť zástupcu dodávateľskej spoločnosti F-Agro, s.r.o. pri nakladaní fakturovaného tovaru žalobcovi.

17. Z týchto dôvodov správny súd dospel k presvedčeniu o správnosti a zákonnosti záverov správca dane, ktorých podstata spočívala v pochybnostiach o reálnosti dodania tovaru fakturovaným dodávateľom spoločnosťou F-Agro, s.r.o. Menovaná spoločnosť fakticky nevykonávala žiadnu ekonomicky zmysuplnú činnosť. Tovar cez ňu v skutočnosti neprešiel, stalo sa tak len fakturačne, a to bol dôvod, pre ktorý správca dane správne posúdil, že spoločnosť F-Agro, s.r.o. nikdy nebola vlastníkom fakturovaného tovaru. Nielenže sa odovzdania tovaru nezúčastnil žiaden jej zástupca, ale spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o. tovar vyskladnila priamo žalobcovi bez súčinnosti zo strany spoločnosti F-Agro, s.r.o.

18. Ďalej správny súd uviedol, že predmetom zdaniteľného obchodu, tak ako vyplýva zo sporných faktúr, bola repka olejná. Aj napriek povahe tovaru a účelu jeho využitia dodávateľ žalobcu nemal vedomosť o jej pôvode a kvalite. Nielenže nedisponoval so žiadnymi dokladmi a certifikátmi, ktoré by deklarovali žalobcom požadovanú kvalitu, ale ani neprejavil záujem si ich obstarat', čo je v príkrom rozpore s požiadavkou na zodpovedné podnikanie. Aj napriek tomuto nedostatku žalobca nemal problém nadobudnúť tovar od fakturovaného dodávateľa. Tu vystáva otázka potrebnej a náležitej opatrnosti zo strany žalobcu, ktorý nadobúdal tovar s neznámym pôvodom a kvalitou. Ak by aj správny súd pripustil možnosť ústneho dojednania zdaniteľných obchodov medzi fakturovaným dodávateľom a žalobcom, nebolo mu zrejme, ako chcel žalobca pri takejto komodite a za daných okolností uplatňovať prípadné nároky z vád tovaru súvisiacich s možnosťou, že nadobudnutý tovar nemal dohodnuté parametre.

19. Zistené skutočnosti preto podľa správneho súdu vylučujú, aby spoločnosť F-Agro, s.r.o. v rozhodnom zdaňovacom období mohla byť dodávateľom tovarov žalobcovi. Pochybnosti správca dane o reálnosti fakturovaného dodávateľa, spoločnosti F-Agro, s.r.o. sú tak

založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby vo februári 2013 mohla táto spoločnosť reálne poskytnúť žalobcovi tovary deklarované spornými faktúrami.

20. Na základe uvedených skutočností mal správny súd za to, že sporné faktúry nepredstavujú zákonný podklad na odpočet DPH. Pretože spoločnosť F-Agro, s.r.o. nemohla v dotknutom zdaňovacom období reálne dodať žalobcovi zdaniteľné plnenie, existenciu ktorého správca dane nespochybňoval, nevznikla jej z tohto dôvodu daňová povinnosť (ale len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre), ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH uvedenej na sporných účtovných dokladoch od spoločnosti F-Agro, s.r.o. ako dodávateľa tovarov.

21. Pokiaľ ide o námietku žalobcu týkajúcu sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno a o nezákonnosti vyhľadávacej činnosti správcu dane, je podľa správneho súdu potrebné si uvedomiť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Prítom samotná faktúra a doklady o ich úhrade sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia.

22. Bolo preto základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybnil deklarovaný zdaniteľný obchod, bolo na žalobcovi, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane.

23. Správny súd mal za to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplývajú z dokazovania vykonaného správcou dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na spornej faktúre, vrátane jeho dodávateľov, majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

24. V súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH zo sporných dokladov uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno.

25. S poukazom na uvedené správny súd vyhodnotil námietky žalobcu za nedôvodné. Správny súd dodal, že to bol práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 daňového poriadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil dodanie predmetu predaja fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti nevyvrátil. Okrem iného argumentácia žalobcu založená na všeobecnom poukazaní na nevysporiadanie sa žalovaného so všetkými jeho námietkami, bez toho, aby ich presne špecifikoval, predstavuje podľa správneho súdu nepostačujúcu obranu z dôvodu neurčitého a všeobecného tvrdenia. Pokiaľ ide o námietky čo do nepreukázania koordinovaného postupu žalobcu a jeho fakturovaného dodávateľa a z toho vyplývajúca prípadná nevedomosť žalobcu o páchaní podvodu, tá podľa správneho súdu neobstojí. V predmetnej kauze bolo zo strany správcu dane produkovaných dostatok objektívnych faktov, ktoré vyvracajú, aby fakturovaná spoločnosť F-Agro, s.r.o. bola skutočným dodávateľom, a to bez ohľadu na

namietanú prípadnú nevedomosť žalobcu. V tejto súvislosti správny súd dodal, že vedomosť ako subjektívna stránka konania žalobcu zakladajúca možnú trestnoprávnu zodpovednosť je predmetom skúmania zo strany orgánov činných v trestnom konaní a nie správcu dane.

26. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) prostredníctvom advokáta v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p., navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca zároveň žiadal priznať mu nárok na náhradu trov konania.

27. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že žalovaný ani správca dane nepreukázali úmysel žalobcu zapojiť sa do reťazového obchodu. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že tovar obstaral od dodávateľa tovaru, cenu za tovar riadne zaplatil vrátane DPH, dodávateľ tovaru DPH odviedol do štátneho rozpočtu a tovar bol následne žalobcom dodaný jeho odberateľom.

28. K tvrdenému porušeniu § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH žalobca uviedol, že všetky hmotnoprávne podmienky zákona o DPH boli v prejednávanej veci splnené. Podľa žalobcu nie je opodstatnené zamietnutie práva na odpočítanie dane pokiaľ správca dane spoľahlivo nepreukáže konanie, ktoré napovedá zneužívajúcemu konaniu. Uvedené spadá pod dôkazné bremeno správcu dane.

29. Ďalej žalobca poukázal na to, že v zmysle Obchodného zákonníka (§ 412 a nasl.) nie je povinnosťou predávajúceho, aby tovar prevzal, naložil, uskladnil, vyložil, postačuje iba jeho odoslanie. Na tomto mieste žalobca poukázal na rozpor v bode 38. napadnutého rozsudku správneho súdu s uvedeným.

30. Podľa žalobcu je rozsudok správneho súdu arbitrárny, keď sa správny súd bez ďalšieho odôvodnenia alebo vysvetlenia len pripojil k argumentácii žalovaného a zopakoval jeho tvrdenia. Správny súd sa podľa žalobcu nezaoberal podstatnými argumentami žalobcu, nezohľadnil judikatúru Súdneho dvora, najmä rozsudok Mahagében kft. a Pétér Dávid, podľa ktorého je povinnosťou správcu dane objektívne preukázať vedomosť daňového subjektu, že sa stal súčasťou daňového podvodu. V tejto súvislosti žalobca namietal, že žalovaný vedomosť žalobcu o zapojení sa do umelého reťazca založil výlučne na tom, že dodávateľ tovaru sa fyzicky nezúčastňoval nakládky tovaru v sklade spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., o čom mal žalobca vedomosť, nakoľko on sa týchto nakládk zúčastňoval. Takýto záver správnych orgánov považoval žalobca za neodôvodnený.

31. Správny súd sa podľa žalobcu odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. V tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3 Sžf 1/2011 z 15.03.2011 a sp.zn. 3 Sžf 1/2010 z 19.08.2010, týkajúce sa dôkazného bremena daňového subjektu.

32. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu uviedol, že trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v preskúvanom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe.

33. Čo sa týka aplikácie ustanovení § 412 a § 413 Obchodného zákonníka na preskúvanú vec, žalovaný zdôraznil, že tovar bol odovzdávaný žalobcovi (resp. sa priamo nakladal na kamióny jeho odberateľa) v skladových priestoroch, ktoré mala prenajaté subdodávateľská spoločnosť CALYPSO INVEST, s.r.o., ktorá tento tovar aj priamo žalobcovi odovzdávala, pričom dodávateľ tovaru nevykazoval k tomuto miestu žiadny právny vzťah.

34. Žalovaný nesúhlasil so žalobcom v tom, že vedomosť žalobcu o zapojení sa do umelého reťazca založil výlučne na tom, že dodávateľ tovaru sa fyzicky nezúčastňoval nakládky tovaru v spoločnosti CALYPSO INVEST, s.r.o., o čom mal žalobca vedomosť. Žalovaný vo svojom rozhodnutí poukázal na správcu dane zistené objektívne skutočnosti, ktoré vyvracajú, aby žalobcom označený dodávateľ tovaru bol skutočným dodávateľom tovaru.

35. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu ako vecne správny potvrdil.

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 S.s.p.) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná s tým, že preskúmané rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom a súčasne správny súd žalobu zamietol, preto kasačný súd rozhodol podľa § 462 ods. 2 S.s.p. o zmene napadnutého rozsudku správneho súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

37. Predmetom kasačného konania bol rozsudok, ktorým správny súd podľa § 190 S.s.p. zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102464776/2016 z 01.02.2016.

38. Žalovaný rozhodnutím č. 102464776/2016 z 01.02.2016 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 21057209/2015 z 22.10.2015, ktorým podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku za zdaňovacie obdobie február 2013 určil žalobcovi rozdiel DPH v sume 30 077,34 € a znížil nadmerný odpočet na DPH zo sumy 34 057,83 € na sumu 3 980,49 € z dôvodu neuznania odpočtu DPH z dodávateľských faktúr spoločnosti F-Agro, s.r.o. č. 120337 z 01.02.2013, č. 1300003 z 01.02.2013, č. 1300049 z 22.02.2013, č. 1300058 z 26.02.2013 a č. 1300066 z 28.02.2013 za nákup repky olejnej pre porušenie § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Daňové orgány spochybnili dodanie repky olejnej žalobcovi spoločnosťou F-Agro, s.r.o. ako uvedenými faktúrami deklarovaným dodávateľom.

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

40. 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 (zákonosti) 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.

41. 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.

42. 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.

43. Na základe citovaného ustanovenia zákona odkazuje kasačný súd na svoj rozsudok sp.zn. 1Sžfk/47/2017 z 24.07.2018 v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, ktorého odôvodnenie v príslušnom rozsahu uvádza:

„26. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil v zmysle § 5 ods. 5 v spojení s § 442 S.s.p. iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a

ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu orgánu verejnej správy a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

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

28. 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.

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

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

31. Tento dôvod je relevantný iba, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Preto nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom tvrdené sťažovateľom konkrétne spočíva v tom, že použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve v tomto rámci musí sťažovateľ vymedzovať svoje sťažnostné body, aby sa kasačný súd mohol s týmto dôvodom riadne zaoberať.

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

33. Je nepochybné, že sťažovateľ poukazoval najmä na absenciu záverov daňových úradov o jeho úmysle sa zapojiť do reťazových obchodov, a pritom poukazoval aj na ustanovenie § 412 a § 413

Obchodného zákonníka. Kasačný súd je v svojej rozhodovacej činnosti viazaný judikatúrou Súdneho dvora a právnymi názormi z nej vyplývajúcimi (viď čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky a čl. 4 ods. 3 Zmluvy o Európskej únii). Súdny dvor už napríklad prostredníctvom rozsudku Halifax a spol. sp.zn. C-255/02 zdôraznil objektívny charakter zdaniteľného obchodu ako aj s ním spojenej ekonomickej činnosti.

Podľa § 412 ods. 2 Obchodného zákonníka v citovanom znení platí, že ak zmluva nemá ustanovenie o odoslaní tovaru predávajúcim a tovar je v zmluve jednotlivito určený alebo určený podľa druhu, ale má byť dodaný z určitých zásob alebo sa má vyrobiť a strany v čase uzavretia zmluvy vedeli, kde sa nachádza alebo kde sa má vyrobiť, uskutočňuje sa dodanie, keď sa kupujúcemu umožní nakladať s tovarom v tomto mieste.

34. Obdobne aj Najvyšší súd prostredníctvom svojej staršej judikatúry (rozsudok sp.zn. 1Sžf/72/2015 z 11. apríla 2017) zdôraznil, že z uvedeného rozsudku Súdneho dvora (predovšetkým jeho marginálne body č. 48, 54 až 57) vyplýva, že nakoľko spoločný systém DPH je založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľného obchodu (dodanie tovaru alebo poskytovanie služieb za protihodnotu) vrátane pojmu „ekonomická činnosť“, potom uvedený pojem má objektívny charakter v tom zmysle, že činnosť zakladajúca zdaniteľný obchod je posudzovaná sama osebe a uplatňuje sa nezávisle od jej cieľov alebo jej výsledkov, t.j. bez povinnosti pristúpiť k vyšetrovaniu s cieľom určiť úmysel platiteľa, aby sa zobrala do úvahy povaha cieľa dotknutého zdaniteľného obchodu.

35. Na základe uvedeného je potom podľa kasačného súdu logický záver, že zdaniteľný obchod, o aký má ísť vo veci samej (dodávky kukurice sťažovateľovi od ním označeného dodávateľa tovaru), môže predstavovať dodávku tovarov a s tým spojenú ekonomickú činnosť v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. iba pod podmienkou, že uvedené činnosti spĺňajú objektívne kritériá, na ktorých sú tieto pojmy založené.

36. Avšak jedným z objektívnych kritérií, ktoré zák. č. 222/2004 Z.z. na dodávku tovaru stanovil, je v zmysle § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. prevod práva nakladať s hmotným majetkom od dodávateľa tovaru na sťažovateľa ako vlastníka (tzv. ekonomické vlastníctvo). Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie DPH pri dodaní tovaru je sťažovateľ zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode došlo od dodávateľa tovaru na sťažovateľa k prevodu práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva v zmysle Obchodného zákonníka k tovaru sťažovateľom ako kupujúcim, napríklad tvrdením o odovzdaní a prevzatí spolu s premiestnením tovaru podložené príslušnými prepravnými dokumenty, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci, t.j. sťažovateľ získal právo disponovať s tovarom ako vlastníkom.

37. Vo vzťahu k otázke prevodu ekonomického vlastníctva kasačný súd poukazuje opätovne už na raz uvedený rozsudok Súdneho dvora vo veci Halifax (najmä jeho bod č. 51), podľa ktorého: „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, ako by bola jeho vlastníkom“. Podľa kasačného súdu práve povinnosť sťažovateľa preukázať, že v preskúmvanej veci mu bolo zo strany dodávateľa tovaru umožnené efektívne nakladať s tovarom, nebola na strane sťažovateľa riadne správcom dane spochybnená.

38. Je nepochybné, a túto skutočnosť takmer všetci svedkovia súhlasne potvrdili, že k prevodu ekonomického vlastníctva dochádzalo v skladových priestoroch z tam množstva uloženého tovaru, čo potvrdzuje sťažovateľom uvedené tvrdenie o aplikácii hore uvedeného ustanovenia § 412 Obchodného zákonníka. Na podporu svojich tvrdení o ústne dohodnutých a následne vykonaných zdaniteľných obchodoch potom vypočítaní konatelia dotknutých spoločností správcovi dane odovzdali listinné dôkazné prostriedky, ako sú dodávateľské listy a faktúry, vážne lístky, výpis z účtu a nájomná zmluva (konateľ dodávateľa tovaru pán F. U.), zmluva o poskytovaní služieb, dodávateľská faktúra a z evidencie daňových priznaní sa potvrdilo, že kontrolované faktúry boli ich súčasťou (splnomocnená osoba za spoločnosť CALYPSO pani I.) alebo nadobúdacie doklady k faktúram (konateľ spoločnosti B. pán X.

E.).

39. Samotné zistenie správcu dane, že subdodávateľské alebo dodávateľské spoločnosti nemali vo vlastníctve ani v prenájme žiadne skladové priestory, prepravné prostriedky ani zamestnancov, ako aj že nepoznajú pôvod tovaru logicky neznamená, že k prevodu ekonomického vlastníctva nemohlo dôjsť hore opísaným právnym postupom v skladoch prenajatých jednou zo spoločností, ktorá sa zapojila do reťazca označeného správcom dane.

40. Kasačný súd tiež nemôže priznať relevanciu samotnej skutočnosti, že ide o personálne prepojené spoločnosti, nakoľko táto nie je sama o sebe dôvodom (viď ústavná maxima v čl. 2 ods. 3 ústavy Slovenskej republiky) na spochybnenie reálnosti zdaniteľného obchodu, pokiaľ správca dane nepreukáže zneužívajúce prvky spojené s týmto personálnym prepojením.

41. Správny súd v odôvodnení svojho rozsudku nevychádzal z judikatúry Súdneho dvora, hoci žalovaný v odôvodnení zdôrazňoval prvky doktríny o zneužití práva. Práve z doktríny o zákaze zneužitia daňového práva vyslovenej Súdny dvorom (viď citovaný rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a nasledujúce rozsudky - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“) pre kasačný súd 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 (viď rozsudok Mahagében), čím sa na správcu dane malo preniesť dôkazné bremeno. Preto nie je správne tvrdenie žalovaného v jeho stanovisku, že predmetom daňovej kontroly nie je preverovanie vedomosti sťažovateľa o zapojení sa do daňového podvodu.

42. V uvedenej súvislosti preto kasačný súd poukazuje na to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly mal na výber z viacerých alternatív právneho posúdenia, ktoré záviseli od skutočného stavu veci zisteného pri daňovej kontrole, a to

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, t.j. že dodávky tovaru deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom neboli nikdy uskutočnené, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou nežiadúcich vzťahov, ktoré vytvorili simulovanú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo imitovať podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie dane, o ktorej sa tvrdí, že bola zaplatená na vstupe,

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli spôsobom, ako je opísaný v dodávateľských faktúrach, t.j. že dodávky tovaru deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom boli uskutočnené vo vzťahu s niekým iným ako je vystaviteľ dodávateľskej faktúry, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali plnenia, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu za účelom vytvoriť podmienky potrebné na priznanie práva na odpočítanie dane, o ktorej sa možno tvrdí, že bola zaplatená na vstupe, alebo

- že zdaniteľné obchody síce prebehli spôsobom, ako je opísaný v dodávateľských faktúrach, avšak žalobca bol plne účastný na realizácii umelej konštrukcie dotknutými daňovými subjektami, ktorá ako celok vykazuje prvky doktríny zneužitia práva; avšak tento záver pre správcu dane znamená prenos dôkazného bremena na neho.

43. Všetky hore uvedené právne závery kasačného súdu jednoznačne preukazujú dôvodnosť kasačnej sťažnosti v tom, že skutkový stav zistený správnym súdom nie je riadnym podkladom na právne posúdenie veci. Potom žalovaný predčasne potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie, ktorým nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu nebolo správcom dane vyhovené.

44. Kasačný súd vzhľadom na dôvody uplatnené sťažovateľom v kasačnej sťažnosti uvádza, že preskúmané rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku s tým dôsledkom, že žalovaný nesprávne právne posúdil preskúmanú vec. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby

výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

45. Sťažovateľ argumentoval rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora, ktorá je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúmanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúmanú vec. Nakoľko kasačný súd na základe hore uvedených názorov dospel k záveru, že právna argumentácia sťažovateľa s podporou judikatúry Súdneho dvora je správna, tak rozhodol, ako je vyššie uvedené (viď bod č. 41 a nasl.).

46. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozsudku Mahagében ako aj Halifax, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 469 v spojení s § 440 ods. 1 písm. h/ 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.“

44. Na základe uvedeného kasačný súd podľa § 462 ods. 2 S.s.p. rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Nakoľko v zmysle § 453 ods. 3 S.s.p. kasačný súd nie je viazaný sťažnostným návrhom, žalovaného nezaviazal právnym názorom zrušiť prvostupňové rozhodnutie bez nároku na ďalšie konanie.

45. Úlohou žalovaného bude, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 S.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol. Kasačný súd najmä zdôrazňuje, že pre riadne zistenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane je predovšetkým nutné skutkovo zistiť, či sú splnené podmienky pre uplatnenie § 49 zákona o DPH.

46. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 S.s.p. v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. a § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi (sťažovateľovi) priznal voči neúspešnému žalovanému nárok na úplnú náhradu trov konania na krajskom súde a kasačnom súde. O výške náhrady trov konania na krajskom súde a kasačnom súde rozhodne podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 2 S.s.p. krajský súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

47. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011, § 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.