

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/45/2017
Identifikačné číslo spisu: 7015201305
Dátum vydania rozhodnutia: 24.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7015201305.1

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 (v konaní sťažovateľ): CORTEC s.r.o., IČO: 45 584 168, so sídlom Magnezitárska č. 2/A/1720, 040 13 Košice, zast.: JUDr. Ondrej Gajdošechom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Krmanova č. 14, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 27. októbra 2016 č.k. 6S/137/2015-41, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 27. októbra 2016 č.k. 6S/137/2015-41 m e n í t a k, že rozhodnutie žalovaného č. 21046304/2015 z 21.10.2015 r u š í a v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 21046304/2015 z 21.10.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 10) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 20521110/2015 zo 16.07.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 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“) za zdaňovacie obdobie január 2012 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty.

Podľa § 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 1) vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 a § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9812401/5/3042751/ 2014/Fra z 24.06.2014 (ďalej na účely rozsudku 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 § 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.

4. Nesprávnym má byť podľa správca dane údaj o vzniku daňovej povinnosti uvedený v došlej faktúre, ktorá sa týka nasledujúceho zdaniteľného obchodu žalobcu:

1) dodanie tovaru - technológie (unikátna technológia na výrobu piva a plnenie piva do spotrebiteľských balení vrátane jej inštalácie) v prospech žalobcu v zmysle zmluvy o dielo č. 2010/33 (ďalej len „zmluva o dielo“) od dodávateľa ALNEP s.r.o., Bratislava (ďalej len „dodávateľ technológie“), s nasledujúcim platobným mechanizmom

a) dodávateľ technológie vystavil zálohovú faktúru z 09.11.2011 v sume 1.182.000,-- € (príloha č. 27 v spise správca dane),

b) následne žalobca vystavil vlastnú zmenku z 31.01.2012 (príloha č. 29 v spise správca dane),

i) na dlžnú sumu 1.182.000,-- € so splatnosťou dňa 02.02.2012,

ii) ide o platbu v budúcnosti (o 2 dni),

c) dodávateľ technológie vystavil vyúčtovaciu faktúru z 31.01.2012 (príloha č. 25 v spise správca dane),

i) na zaúčtovanie úhrady žalobcom zálohovej faktúry z 09.11.2011,

d) žalobca zaplatil dňa 01.02.2012 dodávateľovi technológie sumu 1.182.000,-- €,

i) táto bola pripísaná nasledujúci deň na účet dodávateľa technológie,

e) dodávateľ technológie vystavil faktúru z 27.06.2012 v celkovej sume 2.364.000,-- € za dodanie technológie podľa zmluvy o dielo,

i) potvrdil prijatie zálohovej platby v sume 1.182.000,-- €

f) žalobca na základe faktúry z 27.07.2012 technológiu mu dodanú previedol (dodal) uvedenú technológiu fyzickej osobe N. E. - CORTEC za sumu 3.447.864,-- €,

E.) N. E. - CORTEC na základe faktúry z 27.07.2012 ju následne dodal spoločnosti Pivovar Kaltenecker s.r.o. za sumu 3.784.800,-- €.

5. Ďalej žalovaný zdôraznil (č.l. 12), že cena diela mala byť zaplatená dodávateľovi technológie priebežne počas realizácie diela a podkladom pre jednotlivé čiastkové úhrady ceny diela mali byť zálohové faktúry

vystavené dodávateľom technológie. Tiež sa žalobca nasledujúcim spôsobom vyjadril k mechanizmu momentu vzniku daňovej povinnosti:

„Správca dane uvedené skutočnosti vyhodnotil tak, že spoločnosti ALNEP, s.r.o. vznikla daňová povinnosť v sume 197 000,00 eur v zmysle ustanovenia § 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov dňom prijatia platby na základe Zálohovej faktúry č. Z/05/2011 dňa 02.02.2012, t. j. v zdaňovacom období február 2012 a daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov taktiež v zdaňovacom období február 2012.“

V uvedenej súvislosti konštatoval, že deň vystavenia zmenky nie je možné považovať za deň platby, t.j. za deň vzniku daňovej povinnosti, nakoľko vystavenie alebo prijatie zmenky nemá účinok zániku záväzku.

6. Zánik záväzku podľa žalovaného nastáva až úhradou príslušnej sumy uvedenej na vystavenej zmenke. Zo skutočností zistených správcom dane vyplýva, že zálohová platba v sume 1.182 000,-- € bola uhradená dňa 02.02.2012, t.j. dňom pripísania tejto sumy na účet dodávateľa technológie. V uvedený deň preto dodávateľovi technológie vznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z. a nie, ako sa nesprávne žalobca domáhal v podanom daňovom priznaní za mesiac január 2012.

Podľa § 19 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platí, že ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

7. Tiež sa žalovaný vyjadril k námietkam žalobcu, že nesprávne aplikoval relevantnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), t.j. najmä rozsudok sp.zn. C-419/02 vo veci účastníkov BUPA Hospitals Ltd a Goldsborough Developments Ltd (ďalej len „vec BUPA“) ako aj sp.zn. C-549/11 vo veci účastníkov Orfej Bălgarija EOOD.

8. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že vystavením zmenky dňa 31.01.2012 nedošlo k naturálnemu plneniu v zmysle rozsudku Súdneho dvora sp.zn C-549/11, žalobca nezaplatil platbu pred dodaním tovaru protihodnotou vyjadrenou v tovaroch alebo službách. Žalobca zaplatil platbu pred dodaním dňa 02.02.2012 (t.j. 2 dni po vystavení zmenky), kedy bola platba v sume 1.182.000,-- € zaplatená bezhotovostným prevodom z účtu žalobcu prevedená na účet dodávateľovi technológie, a týmto dňom vznikla dodávateľovi technológie daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z. a žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane v sume 197.000,-- € v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z.

9. Na uvedenom základe správca dane spolu so žalovaným, hoci uznali právo na odpočítanie dane, tak neuznali jeho okamih uplatnenia. Napriek tvrdeniu žalobcu, že mu právo vzniklo v zdaniteľnom období január 2012, tak správca dane tvrdí, že toto právo malo vzniknúť až v zdaňovacom období február 2012.

II.

Konanie na správnom súde

10. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu zo 16.11.2015.

11. Krajský súd v Košiciach uznesením č.k. 6S/137/2015-27 zo dňa 02. februára 2016 odložil vykonateľnosť preskúmaného rozhodnutia v spojení s prvostupňovým rozhodnutím až do právoplatnosti rozhodnutia o žalobe.

12. Následne Krajský súd v Košiciach ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenie § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny

poriadok") posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 182 ods. 1 písm. e/ S.s.p.), ktorými je správny súd v prejednávanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p., nariadil vo veci na žiadosť žalobcu pojednávanie a po oboznámení sa s administratívnym spisom žalovaného dospel k záveru, že žalobe nie je možné priznať úspech, a preto ju svojim rozsudkom (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 S.s.p. zamietol z nasledujúcich dôvodov.

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

13. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku a zák. č. 222/2004 Z.z. (najmä § 19 ods. 4) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správca dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd poukázal (bod č. 36 napadnutého rozsudku) na to, že ak bola platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby. Tiež zdôraznil, že dodávateľ tovaru fakturoval žalobcovi zálohovú platbu pred dodaním tovaru podľa zmluvy o dielo.

14. Ďalej sa venoval rozboru zmenkového vzťahu a právnym účinkom vystavenej zmenky. Podľa správneho súdu vystavenie vlastnej zmenky v súlade so zákonom č. 91/1950 Sb. Zákon zmenkový a šekový [nesprávne označený správnym súdom ako zákon č. 191/1959 Zb.] je iba prísľubom dlžníka (vystavovateľa), že veriteľovi (remitentovi) zaplatí v určitý čas príslušnú peňažnú čiastku, pričom ide o samostatný právny vzťah nadväzujúci na predchádzajúci obchodnoprávny vzťah.

15. Tiež sa správny súd vyjadril (body č. 38 a 39 napadnutého rozsudku) k námietkam ohľadne nesprávnej aplikácie rozhodnutí Súdneho dvora EÚ ako aj námietkou žalobcu, že žalovaný, ale predovšetkým správca dane nepostupovali v priebehu daňového konania v súlade s Daňovým poriadkom (bod č. 27 napadnutého rozsudku).

16. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

17. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 13.01.2017 (pôv. č.l. 59 a doplnené podpisom na č.l. 64) z dôvodu uvedeného v § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

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

- hoci správny súd aplikoval správnu právnu normu, tak na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval, a to v prípade

o právneho posúdenia daňového hľadiska prijatia preddavku, resp. zálohovej platby prijatej vo forme naturálneho plnenia (zmenka), a

o právneho posúdenia vykonaného dokazovania a následne vysloveného záveru o vyrubení rozdielu dane,

- nebol spochybnený vznik daňovej povinnosti ale moment vzniku na toto nadväzujúceho práva,

o poukázal na rozsudok Súdneho dvora vo veci BUPA,

o správca dane dokazovanie vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa tovaru zamietol,

- závery správneho súdu, že vystavenie samotnej zmenky nie je prijatím platby a teda ani momentom vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 4 zákona o DPH" (bod č. 37 napadnutého rozsudku) logicky a právne neobstoja,

o poukázal na nutnosť rešpektovať závery z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/31/2014,

o ako aj nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. I. ÚS 243/07 alebo sp.zn. III. ÚS 307/2012 či sp.zn. III. ÚS 11/2011,
- právne posúdenie nie je v súlade so skutkovými zisteniami.

19. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil, poprípade ho zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. K trovám konania sa nevyjadril.

B)

20. Zo stručného vyjadrenia žalovaného z 03.04.2017 (č.l. 75) vyplýva, že sťažovateľ neuvádza žiadne nové právne relevantné skutočnosti. Ďalej žalobca prezentoval svoju argumentáciu, prečo zistenia správcu dane sú nesporné rovnako ako spochybnenie momentu vzniku daňovej povinnosti.

21. Žalovaný z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že všetky námietky sťažovateľa uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené.

22. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú.

IV.

Právne názory kasačného súdu

23. 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, nakoľko preskúmané rozhodnutie nie je zmysle citovaného ustanovenia súladné so zákonom a súčasne krajský súd žalobu zamietol, preto v súlade s revíznou právomocou mu zverenou zákonodarcom kasačný súd rozhodol o zmene napadnutého rozsudku krajského súdu tak, že zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. júla 2018 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

24. 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.

25. 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.).

26. 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.

27. 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.

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

29. 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 konkrétne spočíva v tom, že použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

30. 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.

31. Sťažovateľ najmä poukazuje na nesprávne právne posúdenie veci, ktoré predovšetkým vychádza z nedostatočného zistenia skutkového stavu (bod č. 11 kasačnej sťažnosti). Ďalej uvádza, že v skutkových zisteniach sú závažné nezrovnalosti logického a právneho charakteru a vo vlastnej aktivite správneho súdu pri zdôvodnení preskúmaného rozhodnutia nenachádza sťažovateľ odpovede na relevantné argumenty o týchto pochybnostiach. Kasačný súd sa stotožňuje s týmito pochybnosťami.

32. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z ich žalobných a následne kasačných argumentov, je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok pre určenie dátumu vzniku daňovej povinnosti s prihliadnutím na súvisiace ustanovenie § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. a následne aj vzniku možnosti uplatniť právo na odpočítanie dane vzhľadom na právne určenie tohto momentu. Tak sťažovateľ ako aj žalovaný pri svojej argumentácii poukazujú na judikatúru Súdneho dvora (t.j. rozsudok vo veci BUPPA a nasledujúce).

33. Kasačný súd v uvedenej súvislosti musí zásadne vychádzať z judikatúry Súdneho dvora (čl. 7 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky). Z jeho doktríny o zákaze zneužitia daňového práva (viď rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a ďalšie rozsudky) pre kasačný súd vypláva záver, že pojmy ako zdaniteľný obchod a ekonomická činnosť majú objektívny charakter a ako také sú v súdnej praxi hodnotené. Avšak podľa Súdneho dvora (rozsudok v spojených veciach sp.zn. C-497/09, C-499/09, C-501/09 a C-502/09 z 10.03.2011 účastníkov Manfréd Bogo a spol.) pri posúdení toho, či ide o dodanie tovaru alebo o poskytnutie služby, je taktiež potrebné vziať do úvahy všetky okolnosti, za ktorých sa zdaniteľný obchod realizuje, aby bolo možné nájsť charakteristické prvky a medzi nimi identifikovať prevažujúce prvky.

34. V zmysle citovaného rozsudku Súdneho dvora prevažujúci prvok musí byť určený z pohľadu priemerného spotrebiteľa. Je potrebné zohľadniť nielen kvantitatívnu, ale aj kvalitatívnu relevantnosť jednotlivých prvkov dodania. Vzhľadom na to, že nie je možné vylúčiť pri predaji alebo inom dodaní tovaru, že je vždy spojený s minimálnym poskytovaním služieb (napríklad vystavenie tovaru v regáloch, vystavenie faktúry, využitie dopravných alebo montážnych služieb a pod.), pri posudzovaní podielu poskytovania služieb na preskúvanom zdaniteľnom obchode (viď jeho vymedzenie v bode č. 4 bod 1) je potrebné zohľadniť jeho podstatu, ktorá je detailne vymedzená v zmluve o dielo a následne vo vystavenej faktúre.

35. Z čl. II. ods. 1 zmluvy o dielo je predmet zmluvy o dielo, t.j. samotné dielo, vymedzený ako „dodávka unikátnej technológie na výrobu a plnenie piva do spotrebiteľských balení vrátane jej inštalácie, uvedenia do prevádzky. Presná špecifikácia diela je uvedená v prílohe číslo 1. tejto zmluvy.“ V prílohe č. 1. zmluvy o dielo sa nachádza pod bodmi 1. až 21 a opätovne pod bodmi č. 1 až 6 detailný rozpis použitých prvkov dodávaného technologického celku. Uvedený opis je rovnako v súlade s definíciou diela, ktorá je zakotvená v § 536 ods. 1 Obchodného zákonníka. Preto nie sú pochybnosti, že prevažujúcim prvkom preskúvaného (z hľadiska skutkového) zdaniteľného obchodu z pohľadu priemerného spotrebiteľa je dodanie hmotne zachyteného výsledku vo forme montážneho vyhotovenia technologickej linky. Toto sú prevažujúce prvky, ktoré identifikujú dodanie diela ako dodanie tovaru. Podľa § 536 ods. 1 veta prvá Obchodného zákonníka v citovanom znení dielom sa rozumie zhotovenie určitej veci, pokiaľ nespadá pod kúpnu zmluvu, montáž určitej veci, jej údržba, vykonanie dohodnutej opravy alebo úpravy určitej veci alebo hmotne zachytený výsledok inej činnosti.

36. Čo sa týka argumentov, ktoré sa vzťahujú na moment dodania tovaru, tieto sú v preskúvanom rozhodnutí uvedené žalovaným bez spresnenia záveru, kedy a ako k dodaniu tovaru došlo (str. 8 preskúvaného rozhodnutia) :

„Spoločnosť ALNEP, s.r.o. dodala predmetnú technológiu daňovému subjektu, daňový subjekt dodal predmetnú technológiu fyzickej osobe N. E. - CORTEC, IČO: 32510551 (faktúra č. 120013 zo dňa 27.07.2012 v celkovej sume 3 447 864 eur), ktorá ju následne dodala spoločnosti Pivovar Kaltenecker s.r.o., IČO: 36589993 (faktúra č. 120743 zo dňa 27.07.2012 v celkovej sume 3 784 800 eur).“

37. Tak správca dane ako aj žalovaný sa v preskúvanej veci zamerali na určitý moment platby, t.j. na vydanie zálohovej a následne zúčtovacej faktúry a spôsob ich úhrad. Je pritom zaujímavé, že aj sťažovateľ sa s týmto záverom daňovo aj účtovne stotožnil, a viac sa zameril na spôsob platby a nie na nadobudnutie práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník v zmysle § 8 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehnuteľné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí, [...]...

38. Pre kasačný súd je z pripojenej zmluvy o dielo nepochybné, a toto aj konštatoval aj žalovaný, že

dielo bude dodané a uvedené do prevádzky v súlade s harmonogramom realizácie projektu (viď čl. III ods. 2 v spojení s prílohou č. 2 zmluvy o dielo) v rozmedzí január 2011 až október 2011. S týmto korešpondujú platobné podmienky uvedené v čl. IV. ods. 4 zmluvy o dielo, ktoré tiež odkazujú na harmonogram platobných podmienok špecifikovaný v prílohe č. 3 uvedenej zmluvy. Avšak pozornosti kasačného súdu neunikla tá skutočnosť, že sťažovateľ sa s dodávateľom technológie dohodli prostredníctvom dodatku č. 1 z 02.02.2011 na tom, že dochádza k pozastaveniu technológie z dôvodu prietahov v stavebnom konaní (ods. 1) a že súčasne sa menia platobné podmienky.

Podľa § 19 ods. 3 vrátane písmena a) zák. č. 222/2004 Z.z. platí, že ak sa dodanie tovaru alebo služby uskutočňuje čiastkovo alebo opakovane, považuje sa tovar alebo služba za dodanú najneskôr posledným dňom obdobia, na ktoré sa platba za opakovane alebo čiastkovo dodávaný tovar alebo službu vzťahuje s výnimkou podľa písmen a) až d). Za čiastkové dodanie tovaru alebo služby sa považuje také dodanie tovaru alebo služby, ktoré predstavuje časť celkového plnenia, na ktoré je uzavretá zmluva. Za opakované dodanie tovaru alebo služby sa považuje dodanie rovnakého druhu tovaru alebo služby v opakovaných dohodnutých lehotách. Ak

a) je dohodnutá platba za čiastkovo alebo opakovane dodávaný tovar alebo službu inú ako v písmene b) za obdobie dlhšie ako 12 kalendárnych mesiacov, považuje sa tovar alebo služba za dodanú posledným dňom každého 12. kalendárneho mesiaca, až kým sa dodanie tovaru alebo služby neskončí, [...]....

39. Vzhľadom k týmto skutočnostiam je právne posúdenie veci vykonané správcom dane spoločne so žalovaným nepreskúmateľné, nakoľko z preskúmaného rozhodnutia nevyplývajú žiadne závery týkajúce sa hore uvedených skutočností. Žalovaný mal predovšetkým od správcu dane vyžadovať zistenie, či dielo bolo v realite odovzdávané v celosti (viď v čl. III ods. 13 zmluvy o dielo zakotvená povinnosť viesť stavebný a montážny denník) v zmysle zmluvy o dielo, t.j. uvedením do prevádzky k 08.10.2011 alebo po vykonaní výkonového testu až dňa 15.10.2011 alebo po častiach (§ 19 ods. 3), čomu zodpovedá aj hore uvedený harmonogram platobných podmienok.

40. Nakoľko takéto závery žalovaný nevyslovil, potom predčasne potvrdil napadnuté prvostupňové rozhodnutie, ktorým nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu nebolo správcom dane vyhovené. Nedostatky takto vytýkané žalovanému správny súd ale neodstránil, a preto musel kasačný súd pristúpiť k zmene napadnutého rozsudku spôsobom uvedeným vo výroku.

V.

41. Kasačný súd vzhľadom na hore uvedený dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom 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.

42. 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.

43. 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 predčasná, tak sa k nej nevyjadroval.

44. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok

sťažovateľa a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na vyššie uvedené závery (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich 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 odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 462 S.s.p. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 445 v spojení s § 452 ods. 1 a § 137 ods. 4 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

45. Bude preto úlohou žalovaného, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho 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 (viď bod č. 39), že pre riadne zistenie momentu vzniku práva na odpočítanie dane je predovšetkým nutné skutkovo zistiť, či sú splnené podmienky pre uplatnenie § 19 ods. 1, 3 alebo 4 zák. č. 222/2004 Z.z.

46. Nakoľko išlo o základnú argumentáciu sťažovateľa, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody na strane sťažovateľa a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Aj pre kasačné konanie platia primerane zásady civilného sporového konania (§ 5 ods. 1 S.s.p.), ktoré kladú dôraz na spravodlivú a účinnú ochranu ohrozených alebo porušených práv a právom chránených záujmov. Preto sa kasačný súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

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

Podľa čl. 2 ods. 1 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok ochrana ohrozených alebo porušených práv a právom chránených záujmov musí byť spravodlivá a účinná tak, aby bol naplnený princíp právnej istoty.

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

48. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nastalo.

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

Poučenie:

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