

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/46/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200187
Dátum vydania rozhodnutia: 24.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:3016200187.1

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): AGROEXIM s.r.o., IČO: 46 899 731, so sídlom 913 26 Dolné Motešice č. 25, zast.: Advokátskou kanceláriou KONCOVÁ & PARTNERS, s.r.o., advokátskym spoločenstvom so sídlom Legionárska č. 7158/5, 911 01 Trenčín, IČO: 47 256 907, 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 Trenčíne zo dňa 07. februára 2017 č.k. 11S/64/2016-44, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 07. februára 2017 č.k. 11S/64/2016-44 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102464968/2016 z 01.02.2016 r u š í a v e c vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Rozhodnutím č. 102464968/2016 z 01.02.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 6) 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 Trenčín (ďalej len „správca dane“) č. 21056917/2015 z 22.10.2015 (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) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2013 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.

3. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie február - máj 2013 a júl - august 2013 boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 67418/2015 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

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

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

4. Nehodnovernými majú byť podľa správca dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) dodávka tovaru (repka a pšenica - ďalej tiež „tovar“) v prospech žalobcu od dodávateľa tovaru F-Agro s.r.o, Bratislava (ďalej len „dodávateľ tovaru“), za ktoré údajné vykonanie vystavil dodávateľ tovaru viaceré sporné faktúry z mája 2013,

a) konateľ dodávateľa tovaru pán K. Z. do zápisnice dňa 17.06.2014 uviedol

i) potvrdil vystavenie sporných faktúr,

ii) žalobca je jeho stálym obchodným partnerom, na ktorého sa asi nakontaktoval cez internet,

(1) avšak internetovú stránku na kontakt nemá,

iii) objednávky sa realizovali len ústne bez písomnej zmluvy,

iv) dodávateľ tovaru mal v zdaňovacom období prenajatú budovu skladu o výmere 810 m² v Jahodnej (viď zmluva o nájme nebytového priestoru, resp. Zmluva o poskytovaní služieb z 01.02.2013),

v) nakoľko nemá prepravné prostriedky a ani zamestnancov spolupracoval so spoločnosťami

(1) v prípade repky spoločnosť CALYPSO INVEST s.r.o, Komárno (ďalej len „spoločnosť CALYPSO“)

a v prípade pšenice spoločnosť AGRIS TRADE s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť AGRIS“),

(2) spoločnosť CALYPSO je nekontaktná,

vi) prepravu tovaru zabezpečoval žalobca vrátane nahlasovania ŠPZ kamiónov,

(1) repka bola naložená na pokyn spoločnosti CALYPSO v Čiernom Lese (Gabčíkovo) zo skladov firmy GAZDA SLOVAKIA s.r.o. a nakládka bola telefonicky potvrdená,

(2) pšenica bola naložená v Poľnohospodárskom družstve Jahodná,

(3) fakturovaný tovar preberal v jednotlivých skladoch pán S. Č.,

vii) konateľ doklady vrátane certifikátov o pôvode tovaru nemá a ani si ich od spoločností CALYPSO a AGRIS nežiadal,

b) ďalej pani U. Q.Ó. ako osoba splnomocnená konat' za spoločnosť CALYPSO do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 13.10.2014 uviedla:

i) s dodávateľom tovaru sa skontaktovali cez spoločnosť AGRIS,

(1) obchody väčšinou prebiehali od roku 2012 podľa ústnych dohovorov,

(2) majú stabilných obchodných partnerov a obchody boli dohodnuté s týždňovým predstihom,

(3) za spoločnosť CALYPSO dohadovala obchody s pánom K. Z.Ž.,

(4) tovar nakupovali od spoločnosti BESTGRAIN s.r.o., Bratislava (ďalej len „spoločnosť BESTGRAIN“) na základe parity: dodané do skladu, preberal ho pán O. Q. ako konateľ spoločnosti CALYPSO, a následne skladovali spoločne s tovarom uvedenej spoločnosti,

(a) sídlo spoločnosti BESTGRAIN je iba virtuálne ako viacero iných spoločností,

(5) majú prenajaté skladové priestory v Dolnom Štále, k dispozícii majú skladové mechanizmy, mostovú váhu do hmotnosti 60 ton a troch zamestnancov,

c) ďalej pán N. Q.Ó., konateľ spoločnosti BESTGRAIN do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 26.01.2015 uviedol

i) všetky požadované účtovné doklady z dôvodu výmeny účtovníčky a pokazeného softvéru nemohol predložiť,

ii) faktúry vystavovala za spoločnosť BESTGRAIN na jeho pokyn účtovníčka pani E. R.,

iii) daň bola priznaná v mesačných obdobiach, faktúry boli uhradené v hotovosti,

iv) objednávky na tovar boli ústne medzi konateľmi oboch spoločností (N. Q. - syn a O. Q. - otec),

d) ďalej pani A. T.Á., konateľka spoločnosti AGRIS do zápisnice o ústnom pojednávaní dňa 07.08.2014 uviedla

i) predmetný tovar bol nakúpený od spoločnosti Pet print s.r.o., Komárno (ďalej len „spoločnosť PET“),

(1) od 26.10.2013 je novým konateľom spoločnosti PET pán W. - S. I.-U. s trvalým pobytom v Rumunsku,

(2) spoločnosť PET je nekontaktná od tejto zmeny konateľa,

(3) posledné daňové priznanie na DPH spoločnosť PET podala za apríl 2014,

(4) správca dane k 30.09.2014 ukončil spoločnosti PET registráciu na DPH v zmysle § 81 ods. 4 zák. č. 222/2004 Z.z.,

ii) spoločnosť PET zabezpečovala dopravu tovaru autami, ktoré sú uvedené na jej faktúrach,

iii) preberanie tovaru medzi dodávateľom tovaru a spoločnosťou AGRIS prebiehal nasledovne

(1) konateľka spoločnosti AGRIS dodávateľovi tovaru poslala SMS správu o dodávke tovaru a on si sám zabezpečil prevzatie tovaru, pravdepodobne pracovníkom skladu v Jahodnej.

5. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä zistenie, že nedošlo k dodaniu tovaru, resp. k uskutočneniu zdanieľných obchodov dodávateľom tovaru - str. 11 preskúmaného rozhodnutia) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že hoci nespochybňuje existenciu a predaj predmetného tovaru, ale spochybňuje skutočnosť, či žalobca tovar obstaral od osoby označenej ako dodávateľ tovaru (nebol preukázaný ani pôvod tovaru ani personálne a technické zázemie tak o žalobcu ako aj u dodávateľa tovaru, ide o personálne prepojené osoby), a preto obchodné vzťahy boli umelo vytvorené za jediným účelom získať daňovú výhodu (str. 13 a 15 preskúmaného rozhodnutia).

6. Predloženie Protokolu o skúškach č. 56-2013 z 30.04.2013 (pšenica), vyhotoveného prevádzkovým laboratóriom Lehnice pre dodávateľa tovaru k Vyjadreniu k protokolu správca dane označil za účelové (str. 12 preskúmaného rozhodnutia). Dodávateľovi tovaru vznikla daňová povinnosť len z titulu podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. S tovarom mala podľa žalovaného obchodovať predovšetkým spoločnosť CALYPSO tak, že do prenajatého skladu v Gabčíkove bol dopravovaný maďarskými kamiónmi z Českej republiky. Spoločnosť CALYPSO následne mala dodávať tovar fyzicky priamo žalobcovi, keďže tovar sa v tomto prípade priamo v sklade po odvážení (za prítomnosti konateľa žalobcu) nakladal na kamióny jeho odberateľa. Daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. u dodávateľa tovaru preto nevznikla.

II.

Konanie na správnom súde

A)

7. Proti tomuto 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 Trenčíne žalobu z 26.02.2016.

8. Krajský súd v Trenčíne uznesením zo dňa 20. júla 2016 č.k. 11S/64/2016-30 návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žalobe zamietol na tom právnom základe, že nemal preukázané, že by okamžitým výkonom alebo inými právnymi následkami preskúmaného rozhodnutia hrozila závažná ujma, značná hospodárska škoda či finančná škoda, závažná ujma na životnom prostredí, prípadne iný vážny nenapraviteľný následok.

B)

9. Krajský súd v Trenčíne ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenia § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“, resp. „Správny súdny poriadok“) preskúmal preskúmané rozhodnutia a postup správnych orgánov podľa § 177 ods. 1 S.s.p. v rozsahu a z dôvodov uvedených žalobe (§ 182 ods. 1 S.s.p.), ktorými je správny súd v preskúmanej veci viazaný (§ 134 ods. 1 S.s.p.), vrátane dôvodov podľa § 134 ods. 2 S.s.p., a ustálil, že žaloba nie je dôvodná. Preto podľa § 190 S.s.p. vo svojom rozsudku (ďalej len „napadnutý rozsudok“) vyslovil, že žalobu zamietla.

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.

10. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z. a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd poukázal na to, že žalovaný nespochybnil existenciu predmetu zdanieľného obchodu, teda tovar bol dodaný, avšak vykonanými dôkaznými prostriedkami nebolo preukázané, že ho žalobcovi dodal ním označený dodávateľ tovaru.

11. Správny súd zdôraznil (bod č. 43 napadnutého rozsudku), že medzi účastníkmi konania zostala otáznou okolnosť, či dodávateľ tovaru bol skutočným dodávateľom repky pre žalobcu v rámci zisteného obchodného reťazca spoločnosti BESTGRAIN, spoločnosti CALYPSO, ďalej tvrdený dodávateľ tovaru a následne žalobca, ako aj v prípade pšenice v obchodnom reťazci spoločnosti PET, spoločnosti AGRIS, ďalej tvrdený dodávateľ tovaru a následne žalobca.

12. V tejto súvislosti správny súd zdôraznil, že prevod tovaru dňa 10.05.2013 medzi spoločnosťami BESTGRAIN a CALYPSO prebiehal len papierovo, a to prevodom na sklade formou skladovej karty. Rovnako aj tvrdený predaj tovaru medzi spoločnosťou CALYPSO a dodávateľom tovaru sa podľa správneho súdu v dňoch 07.05.2013 a 27.05.2013 realizoval len prevodom skladovej karty (predaj na sklade).

13. Takto nadobudnutý tovar dodávateľ tovaru fakturoval žalobcovi spornými faktúrami č. 1300243 a č. 1300204 s tými istými dátumami dodania. Fakticky však bol podľa správneho súdu (body č. 44 až 46 napadnutého rozsudku) tovar vyskladnený spoločnosťou CALYPSO priamo žalobcovi.

14. Tiež v tejto súvislosti správny súd poukázal na zrejmu nereálnosť dodania fakturovaného tovaru dňa 07.05.2013 podľa faktúry č. 1300204, nakoľko dodávateľ tovaru nemohol disponovať vtom čase predmetom fakturácie, rovnako ako jeho dodávateľská spoločnosť CALYPSO, ktorá repku nadobudla najskôr až dňa 10.05.2013 na základe obchodu so spoločnosťou BESTGRAIN (bod č. 47 napadnutého rozsudku).

15. Ďalej krajský súd uviedol (bod č. 52 napadnutého rozsudku), že:

„Z týchto dôvodov správny súd dospel k presvedčeniu o správnosti a zákonnosti záverov správcu dane, ktorých podstata spočívala v pochybnostiach o reálnosti dodania tovaru fakturovaným dodávateľom, spoločnosťou F-Agro, s.r.o. Menovaná spoločnosť fakticky nevykonala žiadnu reálnu a ekonomicky zmysluplnú činnosť a ani nepreukázala, že by na to mala vytvorené potrebné technické a personálne

podmienky (v prípade pšenice). Fakturovaný 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. Nielen že sa odovzdania tovaru - repky 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. Objasnené časové súvislosti tiež popierajú realnosť dodávky časti fakturovanej repky“.

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

III.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

16. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 06.04.2017 (č.l. 52) z dôvodov uvedených v ustanovení

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj

- § 440 ods. 1 písm. h) S.s.p., t.j. krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

17. 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:

k písm. g) :

- žalovaný ani správca dane nepreukázali úmysel sa zapojiť do reťazového obchodu pri faktických skutočnostiach, že

o sťažovateľ tovar obstaral od dodávateľa tovaru,

o cenu za tovar riadne zaplatil vrátane DPH,

o dodávateľ tovaru DPH odviezol do štátneho rozpočtu (dodržanie zásady neutrality a proporcionality),

- údajné porušenie § 49 ods. 1 a 2 zák. č. 222/2004 Z.z.

o všetky hmotno- právne podmienky zák. č. 222/2004 Z.z. boli splnené,

o zo strany správcu dane sa musí spoľahlivo preukázať konanie, ktoré napovedá zneužívajúcemu konaniu,

- v zmysle zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník (§ 412 a nasl.)

o nie je povinnosťou predávajúceho, aby tovar prevzal, naložil, uskladnil, vyložil,

o postačuje iba jeho odoslanie,

- rozsudok je nepreskúmateľný

o bez ďalšieho odôvodnenia alebo vysvetlenia sa správny súd len pripojil k argumentácii žalovaného a zopakoval jeho tvrdenia,

o táto argumentácia je neúplná a odporujúca zákonu (tu ale sťažovateľovi chýba dôvod písm. f/),

- správny súd nezohľadnil judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“), a to

o rozsudok v spojených veciach sp.zn. C - 80/2011 a sp.zn. C - 142/2011 (Mahagében Kft a Pétér Dávid - ďalej len „rozsudok Mahagében“),

o preukázať vedomosť sťažovateľa, že sa stáva súčasťou daňového podvodu,

k písm. h) :

- odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, že

o podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet,

o konkrétne rozsudky sp.zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011 a sp.zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010.

18. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a súčasne zaviazal žalovaného právnym názorom zrušiť súvisiace prvostupňové rozhodnutie bez nároku na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil trovy konania. V prílohe doložil nové plnomocenstvo (č.l. 57) a výpoveď pôvodného právneho zastúpenia (č.l. 58).

B)

19. Zo stanoviska žalovaného z 03.05.2017 (č.l. 65) vyplýva, že sťažovateľ neuvádza žiadne nové právne relevantné skutočnosti a preto trvá na skutočnostiach a svojich záveroch uvedených ako v preskúvanom rozhodnutí, tak aj vo svojom stanovisku k žalobe.

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

21. Tiež žalobca uviedol, že správca dane nemal dôvod vo svojom prvostupňovom rozhodnutí sa zaoberať vedomosťou sťažovateľa o jeho zapojení sa do daňového podvodu, nakoľko toto ani nie je účelom daňovej kontroly. Žalovaný nesúhlasí so sťažovateľom v tom, že vedomosť sťažovateľa o zapojení sa do umelého reťazca založil výlučne na tom, že dodávateľ tovaru sa fyzicky nezúčastňoval nakládky tovaru v spoločnosti CALYPSO, o čom mal žalobca vedomosť. Žalovaný vo svojom rozhodnutí poukázal na správcovi dane zistené objektívne skutočnosti, ktoré vyvracajú, aby sťažovateľom označený dodávateľ tovaru bol skutočným dodávateľom tovaru.

22. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

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 jednomyselne (§ 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 preskúvané 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 tak, že zrušil preskúvané 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 zákonodarcou 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 preskúvanej 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 preskúvanému 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 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/).

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 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.

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. Je nepochybné, že sťažovateľ poukazoval najmä na absenciu záverov úmyselne 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 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.

32. 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.

33. Na základe uvedeného je potom podľa kasačného súdu logický záver, že zdaniteľný obchod, o aký má ísť vo veci samej (dodávky repky a pšenice 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.

34. 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 žalobcu 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 s prepravou 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 vlastník.

35. 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 vlastníka 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.

36. Je nepochybné, a túto skutočnosť takmer všetci svedkovia súhlasne potvrdili, že k prevodu ekonomického vlastníctva dochádzalo v skladových priestoroch z tam 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, výpis z účtu a nájomnú zmluvu (konateľ dodávateľa tovaru pán K. Z.), 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 U. Q.), nadobúdacie doklady k faktúram (konateľ spoločnosti BESTGRAIN pán N. Q.), dodacie ako aj nadobúdacie faktúry a dodacie listy (konateľka spoločnosti AGRIS pani A. T.).

37. 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. Navyše správca dane a následne žalovaný nedostatočným spôsobom vyhodnotili obsah listinného dôkazu predloženého sťažovateľom na podporu jeho tvrdenia o pôvode tovaru (viď bod č. 6) ako aj tvrdenie konateľov dotknutých spoločností o prítomnosti skladníka

v sklade v Jahodnej.

38. V súvislosti, že správca dane a s ním žalovaný potvrdili, ktoré podklady jednotlivé spoločnosti odovzdali, neuniklo pozornosti kasačného súdu, že preskúmané rozhodnutie obsahuje podstatnú vadu v texte na konci str. 8 a začiatku str. 9, z čoho vyplýva, že tento text na seba nenadväzuje. Preto sa kasačný súd domnieva, že nesprávne písomné vyhotovenie odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia prispieva k jeho nepreskúmateľnosti.

39. 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.

40. 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 (viď bod č. 21), že predmetom daňovej kontroly nie je preverovanie vedomosti sťažovateľa o zapojení sa do daňového podvodu.

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

- že je objektívne preukázané, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom mu neboli nikdy dodané, čo by znamenalo, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo vykonali viac súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe, alebo

- že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol súčasťou reťazca firiem, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. iná nezákonnosť, čo však znamenalo pre správcu dane toto preukázať.

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

V.

43. 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.

44. 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, popri prípade 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 preskúvanú 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 preskúvanú 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. 40 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 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 odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s 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. Nakoľko v zmysle § 453 ods. 3 S.s.p. kasačný súd nie je viazaný sťažnostným návrhom, preto žalovaného nezaviazal právnym názorom zrušiť prvostupňového rozhodnutie bez nároku na ďalšie konanie.

47. 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. 31 a nasl.), že pre riadne zistenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane je predovšetkým nutné skutkovo zistiť, či sú splnené podmienky pre uplatnenie § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. Tiež sa žalovaný musí vyjadriť k osobitnému zisteniu správneho súdu o zrejmej nereálnosti dodania fakturovaného tovaru dňa 07.05.2013, nakoľko dodávateľ tovaru s ním nemohol disponovať v uvedenom čase (viď bod č. 14).

48. 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 sťažnostné body boli týmto skonsumované. Preto sa kasačný súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

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

50. 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.).