

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/65/2017
Identifikačné číslo spisu: 1013201858
Dátum vydania rozhodnutia: 02.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1013201858.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD, a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: SD-spoločnosť, s.r.o., Bárdošova 20, Bratislava, IČO: 31 390 927, právne zastúpený: ŘEHÁK & TISOŇ, spol. s.r.o., Komenského 437/62, Skalica, IČO: 47 235 349, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/339822/2013/5098 zo dňa 16.07.2013, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/247/2013-72 zo dňa 17.05.2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/247/2013-72 zo dňa 17.05.2017 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

I.

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty Bratislava (ďalej len „správca dane“) dňa 24.04.2013 vydal dodatočný platobný výmer č.: 9900430/5/1508989/2013 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým daňovému subjektu: SD - spoločnosť, s.r.o., Bárdošova 20, Bratislava, IČO: 31 390 927, DIČ: 2020341818 (ďalej aj len „žalobca“), nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH) v sume 616 791,06 € a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 58 217,70 € za zdaňovacie obdobie november 2009, pretože daňovou kontrolou v zdaňovacom období zistil porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

2. Proti prvostupňovému rozhodnutiu žalobca podal odvolanie o ktorých rozhodol žalovaný tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný konštatoval, že správca dane zo zistených skutkových okolností urobil záver, ktorý zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Preto vykonať ďalšie dokazovanie nepovažoval za potrebné.

II.

3. Žalobca napadol rozhodnutie žalovaného správnu žalobou, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie, považujúc napadnuté rozhodnutia za nezákonné. Namietal, že správca dane nevykonal žiadny z dôkazov navrhnutých žalobcom vo vyjadrení k protokolu a v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru, napadnuté rozhodnutia vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci a zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

4. Žalobca v žalobe uviedol, že v období november 2009 bol účastníkom obchodov, ktoré zahŕňali odoslania tovaru medzi tromi aj štyrmi členskými štátmi EÚ, pričom s tovarom obchodovalo postupne za sebou niekoľko subjektov z rôznych štátov únie i mimo úniu. Uvedené obchodné prípady obsahovali množstvo medzinárodných prvkov a obchodné transakcie mali výrazný intrakomunitárny charakter. Podľa žalobcu správca dane nezistil, že by sa preprava tovaru na územie Slovenskej republiky uskutočnila na účet platiteľa dane alebo na jeho príkaz, správca dane ďalej nezistil, že by sa preprava tohto tovaru na územie Slovenskej republiky uskutočnila na účet bezprostredného dodávateľa, platiteľa dane alebo na jeho príkaz, správca dane ani nezistil, že by sa preprava tohto tovaru na územie Slovenskej republiky uskutočnila na účet bezprostredného odberateľa platiteľa alebo na jeho príkaz. V čase dodania tovaru platiteľovi dane sa však tovar nachádzal na území Slovenskej republiky. Z okolností je zrejmé, že odoslanie tovaru na územie Slovenskej republiky obstaral niektorý z ďalších účastníkov na seba naväzujúcich transakciách, ktorý však v časovej postupnosti nadobúdala tovar ešte pred bezprostredným dodávateľom platiteľa dane, odoslanie tovaru sa tak malo pripísať dodaniu, ktoré predchádza dodaniu tovaru od bezprostredného dodávateľa platiteľovi dane v dôsledku čoho dodanie platiteľovi uskutočňuje v štáte určenia zásielky, t.j. Slovenskej republiky, a je s prihliadnutím na ostatné okolnosti predmetom dane podľa § 281 písm. a/ zákona č. 511/1992 o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako zákon o správe daní).

5. Žalobca poukázal na skutočnosť, že nevykonal dopravu tovaru z územia členského štátu, ani neobstarával jeho prepravu a ani nijako neznášal náklady s týmto spojené. Tovar bol na územie Slovenskej republiky prepravený v mene a účet inej osoby, ktorej totožnosť nie je toho času žalobcovi známa. Podľa zistení žalovaného a správcu dane, tovar mal vstúpiť na územie Slovenskej republiky z územia Českej republiky, o čom svedčia medzinárodné nákladné listy CMR. Žalovaný ani správca dane nespochybnili, že sa tovar skutočne nachádzal na území SR, kde bol z dopravného prostriedku (nákladné motorové vozidlo) vyložený. Vec možno podľa žalobcu opísať tak, že tovar predala spoločnosť A spoločnosti B, tá ho následne predala spoločnosti C atď., ktorá ho predala spoločnosti N. Identita a počet spoločností v reťazci transakciách A - N nie je žalobcovi známa. Spoločnosť N predala tovar spoločnosti M, ktorá je slovenským platiteľom registrovaným pre DPH na území SR. Spoločnosť M dodala tovar spoločnosti O, ktorá je tiež slovenským platiteľom registrovaným pre DPH na území SR. Spoločnosť O je dodávateľom žalobcu. Z argumentácie ESD napríklad v rozsudku vo veci C- 30/09 Euro Tyre Holding B.V. vyplýva, že k intrakomunitárnemu dodaniu došlo medzi spoločnosťami A - M a niektorá z nich aj musela prepravu na Slovensko obstarat' i zaplatiť. Dodanie tovaru spoločnosťou O spoločnosti žalobcu sa teda uskutočnilo po tomto intrakomunitárnom dodaní a keďže tovar sa nachádzal na území SR, šlo o vnútroštátne dodanie, ktoré podľa § 13 ods. 1 písm c/ zákona o DPH podlieha slovenskej dani z DPH.

6. Žalobca poukázal na to, že k prevzatiu zásielky nedochádza iba jej vyložením z dopravného prostriedku a k odoslaniu zásielky tak isto nedochádza iba jej naložením na dopravný prostriedok. Medzinárodné nákladné listy CMR, ktoré správne orgány získali, odrážajú skutkový stav - sú dokladmi o uzavretí dvoch či troch prepravných zmlúv medzi rozličnými účastníkmi, na základe ktorých bol tovar postupne prepravený na územie SR, resp. do ďalších členských štátov. Nákladné listy nie sú dokladom o vyložení či naložení tovaru na konkrétny dopravný prostriedok. Len preto, že tovar nebol z dopravného prostriedku pred jeho ďalším odoslaním vyložený neznamena, že zásielka bola prevzatá iba zdanlivo.

7. Žalobca poukázal na skutočnosť, že správne orgány nespochybnili, že tento tovar sa v čase jeho prijatia, žalobcom následného odoslania, nachádzal na území SR a ani to, že žalobca obstaral dopravu tohto tovaru zo Slovenska na územie iného členského štátu, o čom svedčia prepravné nákladné listy CMR a uhradené faktúry za takúto prepravu. Preto dodania, ktoré žalobca uskutočnil v prospech svojich odberateľov v zahraničí sú predmetom dane na Slovensku a sú od dane oslobodené a dodania, ktorými žalobca tento tovar od svojich slovenských dodávateľov nadobudol sú taktiež predmetom dane na Slovensku a od dane oslobodené nie sú. Žiaden právny predpis ani rozsudky ESD nestotožňujú začiatok a koniec prepravy s naložením a vyložením tovaru z prepravného dopravného prostriedku. Preto dodania, ktoré žalobca uskutočnil v prospech svojich odberateľov na Slovensku, sú predmetom dane na Slovensku a nie sú od dane oslobodené a dodania, ktorými žalobca tento tovar od svojich slovenských dodávateľov nadobudol, sú taktiež predmetom dane na Slovensku a od dane nie sú oslobodené. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/12/2010 zo dňa 26.10.2010, z ktorého vyplýva, že „správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2/ zákona č. 511/1992 Zb.)“. Objasnenie všetkých otázok okolností, či vytváranie pochybností nemožno totiž podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Na tento účel má správca dane využiť prostriedky (len exemplikatívne uvedené v ustanovení § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.), ktorým možno objasniť okolnosti rozhodujúce (nielen cieľovo pre správne určenie daňovej povinnosti), pre posúdenie z toho - ktorého výdavku, lebo tieto vo svojom súhrne aj jednotlivo podmieňujú správnosť určenia dane“. „Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximi potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinnej moci šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. V daňovom konaní sa právne úkony, či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie (in dubio mitius)“. Žalobca zároveň poukázal aj na nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07 zo dňa 18.09.2008.

8. V prípade dodaní v skupine B však správca dane ani žalovaný nevykonali žiadne dokazovanie, ktoré by im umožnilo urobiť skutkový záver o povahe tovaru. Nevypočuli jediného očitého svedka, nepreverili pôvod tovaru u deklarovaného výrobcu ani sa nezaoberali tým, že kovový šrot, za ktorý dotknutý tovar považujú, nie je technicky možné prepraviť v uvedených množstvách na vozidlách takého typu (obyčajné návesy s plachtou a nízkymi bočnicami), ktorý je uvedený na príslušných medzinárodných nákladných listoch CMR, svoje skutkové a právne závery postavili iba na existencii svojho vlastného podozrenia.

9. Ďalej žalobca namietal, že tvrdenie správnych orgánov, že medené katódy s obsahom medi viac ako 99,99% môžu byť považované za šrot, pričom toto tvrdenie považoval za nesprávne a nepravdivé. Medené katódy sú základným materiálom pre výrobu všetkých výrobkov z medi. K ich poškodeniu, ktoré by malo za následok ich ďalšiu nepoužiteľnosť, môže dôjsť iba teoreticky iba kontamináciou iným materiálom, čo je však prakticky bez ich roztavenie neuskutočiteľné. Žiadny zo zamestnancov správcu dane poverených vykonaním kontroly nemal potrebné vzdelanie v odbore hutníctvo. Správne orgány si vo veci nevyžiadali žiadny znalecký posudok ani odborné posúdenie, neodkázali na žiadnu odbornú literatúru, vykonanie navrhovaných dôkazov odmietli a iné dokazovanie nevykonali ani žalovaný. Zákonným spôsobom hodnotenia dôkazov nie je, ak správny orgán prijal dôkaz len jeden a protichodný odmietol ako nevierohodný bez toho, aby vyložil, prečo tak urobil, keď navyše nevyužil možnosť vykonať v spornej veci ďalšie dostupné dôkazy. Preto žalobca považoval v tejto časti rozhodnutie daňových orgánov za nezrozumiteľné pre nedostatok dôvodov, pričom vytkol daňovým orgánom aj to, že nevykonali žiadne dokazovanie a návrhy na takéto dokazovanie bez ďalšieho odmietli ako nepotrebné.

10. V prípade kontrolných zistení správne orgány spochybnili povahu tovaru, ktorý označili opätovne za šrot, napriek skutočnosti, že zo všetkých predložených listín vyplýva, že išlo o medené katódy. Taktiež

tieto listiny daňové orgány spochybnili, svoje pochybnosti však neopreli o žiadne ďalšie listiny, ktorých obsah by bol v priamom rozpore s listinami predloženými žalobcom.

11. V prípade dodaní v skupine C rozhodli daňové orgány bez akéhokoľvek znaleckého dokazovania, na dôkazy predložené žalobcom vôbec neprihliadli a vychádzali iba z colného vyhlásenia podaného žalobcom s tým, že za rozhodujúce pre vnútroštátne dodanie považovali zatriedenie tovaru podľa colného sadzovníka upravujúceho dovoz. V tejto časti sú napadnuté rozhodnutia nezrozumiteľné pre nedostatok dôvodov a tiež správne orgány k takémuto záveru dospeli po nedostatočnom zistení skutkového stavu. Osobitne k faktúram č. 4090014, 4090015, 4090016 a 4090017 (dodania A/1) žalobca dodal, že ich vyhotovil dodávateľ žalobcu v súlade s § 19 ods. 4 vtedy účinného zákona o DPH, keďže žalobca platil dodávateľovi (Midikov, s.r.o.) preddavok na tovar, ktorý mu mal byť dodaný v budúcnosti. Daňová povinnosť dodávateľa a právo na odpočet žalobcovi v súlade s týmto ustanovením vznikli dňom zaplatenia príslušnej platby (preddavok). Na preukázanie týchto skutočností žalobca predložil výpisy zo svojho bankového účtu. Tovar bol iba z menšej časti dodaný v mesiaci január a február 2010, z väčšej časti nebol dodaný vôbec. V čase zaplatenia preddavkov však tento vývoj udalostí nebol a ani nemohol byť žalobcovi známy. Dodávateľ žalobcu dodnes nevyhotovil a žalobcovi nedoručil doklad o oprave základu dane k faktúram na preddavky na dodaný tovar. Podľa § 51 ods. 2 vtedy účinného zákona o DPH bol žalobca povinný vykonať odpočítanie dane v zdaňovacom období, v ktorom došlo k vzniku daňovej povinnosti. Dodávateľ ani žalobca nesmeli s vyhotovením faktúry a vykonaním odpočítania dane vyčkávať až do uskutočnenia dodania tovaru tak, ako to posúva správca dane a žalovaný. Šlo by o nezákonný postup.

12. Žalobca ďalej namietal, že právne posúdenia a skutkové zistenia iných správcov dane nimi formulované pri vykonávaní daňovej kontroly u iných daňových subjektov, nie sú priamymi poznatkami vo veci, ale iba výsledkami hodnotenia takýchto dôkazov a aplikácie právnych noriem konajúcim daňovým orgánom v konaniach, kde priebeh a výsledok žalobca nemohol nijako ovplyvniť. V súvislosti s týmto namietal, že s obsahom protokolov z daňových kontrol týchto iných daňových subjektov nebol oboznámený.

III.

13. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd najprv poukázal, že v obdobných veciach tých istých účastníkov konania vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu už vyslovil svoj právny názor (napr. vo veciach sp. zn. 2S 44/2014, sp. zn. 6S 247/2013), na ktorý súčasne podľa § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) odkázal.

14. Správny súd konštatoval, že v súvislosti s prvou skupinou preverovaných dodávok bolo zistené, že vo všetkých obchodných prípadoch nadobudol žalobca tovar v tuzemsku od viacerých dodávateľov, pričom prepravu predmetného tovaru nezabezpečoval ani žalobca, ani jeho dodávateľa. Existencia tovaru nebola spochybnená. Daňové orgány oboch stupňov však konštatovali, že dodávky tovaru od tuzemských dodávateľov žalobcovi neboli predmetom dane v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., preto týmto spoločnostiam nemohla vzniknúť daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a ani žalobca si potom nemohol uplatniť odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. Tento záver však žalovaný ani správca dane napriek rozsiahlym šetreniam a niekoľko rokov trvajúcej daňovej kontrole v napadnutých rozhodnutiach zrozumiteľným spôsobom neodôvodnili. Aj v týchto obchodných prípadoch správca dane zistil, že preprava tovaru z miesta fyzickej nakládky v Belgicku/Poľsku na miesto fyzickej vykládky v Maďarsku/ Česká republika/ Taliansko bola rozdelená podľa predložených prepravných dokladov CMR na 3 úseky (Holansko/Poľsko - Česká republika a Česká republika - Slovensko - Maďarsko/ Česká republika/Taliansko). Vyhotovenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru vyhodnotil ako účelové. Z rozhodnutí však nevyplýva, akým spôsobom sa tieto zistenia premietli do vyslovených záverov, t.j., že žalobcovmu dodávateľovi nevznikla v tuzemsku daňová povinnosť pri dodávkach tovaru, ktorého existenciu správca dane preveril. Daňové orgány podľa odôvodnení rozhodnutí skúmali, ktorá dodávka v reťazci transakcií je pohyblivá a ktorá nepohyblivá a parafrázovali aj časť vyššie opísaných záverov rozhodnutí ESD, avšak bez toho, aby

na základe zhromaždených skutkových zistení určili, ktorá z dodávok v reťazci transakcií od prvotného dodania z krajiny pôvodu tovaru až po preverované nadobudnutie tovaru žalobcom bola intrakomunitárna (pohyblivá) a preto oslobodená od dane, či sa za intrakomunitárnu dodávku považovalo dodanie tovaru žalobcovým dodávateľom, v čom sa vôbec prejavil intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov a ako sa premietol do záverov o nepriznaní odpočítania DPH z predmetných obchodov žalobcovi.

15. Pri druhej skupine fakturovaných dodávok týkajúcich sa medených katód („Cu katódy Grade A“) postavili daňové orgány svoj právny záver o nepriznaní odpočtu dane z predložených faktúr vystavených spoločnosťou AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. v podstate na domnienke, že pokiaľ podľa zistení správca dane z predchádzajúcich kontrol a miestnych zisťovaní u žalobcu nakupoval žalobca od uvedeného dodávateľa až do apríla 2009 kovový šrot/odpad, resp. Cu materiál, potom musel byť predmetom obchodov s touto spoločnosťou v kontrolovanom zdaňovacom období december 2009 takisto kovový šrot/odpad a nie medené katódy tak, ako boli uvedené na predložených faktúrach. Súd sa musel stotožniť so žalobcom, že tento záver daňových orgánov stojí predovšetkým na podozrení, avšak nie je dostatočne dôkazne podložený a preto nemôže pred súdom obstáť. Správca dane vykonal rozsiahle šetrenia na preverenie reálnosti predmetných dodávok prostredníctvom dožiadaných daňových úradov v SR ako aj prostredníctvom medzinárodných žiadostí o výmenu informácií adresovaných orgánom maďarskej daňovej správy, ktorých výsledkom bolo zistenie, že povahu tovaru (či išlo o medený šrot/odpad, alebo o medené katódy) nebolo možné preveriť, nakoľko dodávateľ spol. AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. i žalobcovi odberateľ v Maďarsku (Credit Group Hungaria Kft.) boli nekontaktní a konateľ ďalšieho odberateľ nevedel presne vzhľadom na časový odstup popísať trasu prepravy. Skutočnosť, že k zmene predmetu obchodovania medzi žalobcom a spol. AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. (z kovového šrotu resp. odpadového materiálu na medené katódy) došlo práve od apríla 2009, kedy nadobudla účinnosť novela zákona č. 222/2004 Z. z. zavádzajúca tzv. samozdanenie kovového odpadu a kovového šrotu (§ 69 ods. 12), robí aj podľa názoru súdu zmenu predmetu fakturácie a teda aj reálnosti predmetu dodávok tovaru nanajvýš pochybnou. Je to však práve daňový subjekt (žalobca), ktorého úlohou a zodpovednosťou v daňovom konaní je uvedené odôvodnené pochybnosti odstrániť a ponúknuť orgánom daňovej správy dôkazy na preukázanie reálnosti ním deklarovaných obchodov, pretože na ňom leží v daňovom konaní dôkazné bremeno. Žalobca v daňovom konaní navrhol vykonať dôkazy výsluchom Y., ktorá bola v relevantnom čase jeho zamestnankyňou a podpísala žalobcom predložené čestné prehlásenie k povahe obchodovaného tovaru, ďalej konateľa spol. AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. pána V. a štatutárneho zástupcu maďarského odberateľa a zároveň prepravcu U. L.. Navrhol tiež vykonanie extrakcie údajov zo spektrometra, ktorým sa mal merať obsah medi v katódach pri každej dodávke. S výnimkou vypočítania U. L. orgánmi maďarskej daňovej správy (k iným zdaňovacím obdobiam) správca dane navrhované dôkazy nevykonal. Tento svedok vo svojej výpovedi uviedol veľmi všeobecné tvrdenia o povahe obchodov medzi žalobcom a jeho odberateľom. Tvrdenia žalobcu ohľadom reálnosti predmetných dodávok však žalovaný vyhodnotil ako nepreukázané a svoje závery oprel o dovtedajšími zisteniami podložený predpoklad, že predmetom posudzovaných obchodov bol aj v kontrolovanom zdaňovacom období kovový odpad, resp. kovový šrot, ktorého dodávky nemal zaťažiť daňou žalobcov dodávateľ, ale daň mal zaplatiť v zmysle § 69 ods. 12 zákona č. 222/2004 Z. z. žalobca, ktorému preto nevzniklo právo na odpočet DPH z dodávateľských faktúr.

16. Krajský súd je toho názoru, že v prípade pochybností o reálnosti deklarovaných obchodov je nutné vytvoriť daňovému subjektu priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov, a to aj prostredníctvom výsluchov svedkov a umožniť mu klásť svedkom otázky. Pri hodnotení takýchto dôkazov je samozrejme potrebné vziať do úvahy aj prípadnú osobnú zainteresovanosť svedkov na preukázaní nimi tvrdených skutočností. Nemožno však takéto dôkazné návrhy vopred odmietnuť len preto, že sa môžu dostať do rozporu s ostatnými zhromaždenými dôkazmi. Z uvedených dôvodov dospel súd k záveru, že vyššie opísaná argumentácia daňových orgánov, že skutočným predmetom obchodov medzi žalobcom a jeho dodávateľom bol kovový odpad/šrot, pri ktorom žalobcovmu dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, nie je podložená skutkovými zisteniami odôvodňujúcich prijatie tohto záveru, čo zakladá dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP a vrátenie veci žalovanému na ďalšie konanie.

17. Rovnaké závery ohľadom nedostatočne zisteného skutkového stavu vo vzťahu k povahe tovaru dodaného spol. AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. žalobcovi platia aj pre tovar prvej skupiny dodávok, ktorý mal byť dodaný ako dodávka oslobodená od dane do Maďarska. Pri tejto dodávke daňové orgány spochybnili reálnosť prepravných dokladov, podľa ktorých mal byť predmetný tovar naložený na vozidlá zabezpečujúce jeho prepravu v Belgicku/ Poľsku a vyložený v Maďarsku a nie v Českej republike, resp. na Slovensku, kde malo dôjsť len k výmene prepravných dokladov (CMR). Možno len súhlasiť so žalovaným v tom, že vyhotovenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru sa javí ako účelové a neodrážajúce skutočný stav, keďže bolo zistené, že tovar sa počas prepravnej trasy v Českej republike/Slovenskej republike nevykladal a ten istý prepravca prepravil tovar až do Maďarska. Tieto zistenia však pre posúdenie oprávnenosti uplatneného odpočtu DPH z dodávateľských faktúr neboli rozhodujúce. Správca dane a žalovaný síce zaujali názor, že zhromaždené prepravné doklady predložené žalobcom sú účelové, ale ich úvaha ako k tomuto záveru dospeli v ich rozhodnutiach chýba a preto ich súd vyhodnotil ako nepreskúmateľné.

18. Pri prvej skupine dodávok žalobca i žalovaný odkazujú na rozhodnutie ESD vo veci C-245/04 EMAG Handel Eder OHG, v ktorom súdny dvor riešil otázku vzniku daňovej povinnosti pri reťazových transakciách, kedy je tovar odosielaný výrobcom priamo ku konečnému zákazníkovi v inom členskom štáte EÚ, avšak ten istý tovar je pred jeho nadobudnutím konečným zákazníkom predmetom predaja medzi viacerými subjektmi. V uvedenom prípade rakúska spoločnosť EMAG Handel Eder OHG nakúpila neželezné kovy od inej rakúskej spoločnosti (ďalej S), ktorá tento tovar nadobudla od dodávateľov z Talianska a Holandska. Po uzavretí každej transakcie dala spoločnosť S svojim dodávateľom pokyn, aby tento tovar odovzdali prepravcovi, ktorý mal tovar prepraviť priamo do priestorov spoločnosti EMAG v Rakúsku. V súvislosti s jediným pohybom tovaru došlo k niekoľkým dodávkam tovarov. Spoločnosť S fakturovala spoločnosti EMAG dohodnutú cenu zvýšenú o rakúsku DPH a následne si uplatnila odpočet tejto dane na vstupe. Orgány rakúskej finančnej správy nepriznali spoločnosti EMAG uplatnený odpočet dane s odôvodnením, že spoločnosť S fakturovala rakúsku daň neoprávnené. Rakúsky správca dane považoval plnenie medzi dodávateľmi z Holandska a Talianska a spoločnosťou S, ako aj plnenie medzi spoločnosťou S a spoločnosťou EMAG, za intrakomunitárne plnenie, kedy daň mal priznať a uplatniť si jej odpočet príjemca tovaru, teda spoločnosť EMAG. Na strane spoločnosti S podľa názoru rakúskeho správcu dane išlo o oslobodené dodanie tovaru do iného členského štátu s miestom plnenia v štáte odoslania a preto spoločnosť S nemala fakturovať v rakúsku DPH na výstupe a spoločnosť EMAG nebola oprávnená uplatniť si jej odpočet v Rakúsku. Súdny dvor sa zaoberal otázkou, či v prípade, ak dochádza len k jedinému pohybu tovaru medzi členskými štátmi, môžu byť obidve transakcie považované za oslobodené intrakomunitárne dodania tovarov. Z jeho rozhodnutia vyplýva, že pokiaľ je dodanie tovaru spojené len s jedným odoslaním alebo prepravou, môže byť preprava tovaru pričítaná len jednej transakcii a iba táto transakcia môže byť oslobodená od dane ako intrakomunitárne plnenie. Od určenia transakcie, ktorá je spojená s prepravou (pohyblivá dodávka) sa potom odvíja daňové posúdenie transakcie, ktorá jej predchádza alebo po nej nasleduje. To znamená, že pokiaľ je dodanie tovaru s odoslaním alebo prepravou v rámci únie prvým z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní, považuje sa za miesto druhého dodania miesto v členskom štáte určenia. Naopak pokiaľ je dodanie s odoslaním alebo prepravou tovaru v rámci únie druhým z dvoch po sebe nasledujúcich dodaní, potom k prvému dodaniu, ktoré bolo v takomto prípade uskutočnené pred odoslaním alebo prepravou tovaru, došlo v členskom štáte odoslania. Uskutočnenú prepravu tovaru možno teda priznať len jednej konkrétnej obchodnej transakcii, pričom ostatné transakcie sa považujú za dodania tovaru bez odoslania alebo prepravy a ich miesto plnenia sa určuje v závislosti od toho, či predchádzajú alebo nasledujú po obchodnej transakcii sporejnej s prepravou. To znamená, že miesto dodania je buď v mieste odoslania alebo v mieste určenia dodávky.

19. Vo vzťahu k tretej skupine dodávok, ktoré samotný žalobca pri dovoze na Slovensko z Ukrajiny v colných dokladoch deklaroval ako medený drôt a následne ten istý tovar pri predaji svojmu odberateľovi spol. KOVOHUTY, a. s., vo vystavených faktúrach deklaroval ako medený odpad/šrot súd je názoru, že zistenia správcu dane pre jeho prijatý záver boli dostatočné a riadne logicky zdôvodnené. Bolo povinnosťou žalobcu predložiť také dôkazy, ktoré by vyvrátili záver správcu dane, avšak tento žiadne

relevantné dôkazy nepredložil. Správca dane nemal povinnosť dokazovať opak toho, čo jednoznačne vyplývalo z colných dokladov (charakter dovezeného tovaru) a čo žalobca nijako relevantne nespochybnil. Podľa súdu nemohlo dôjsť k zmene charakteru a posúdenia tovaru len na základe jeho subjektívneho posúdenia žalobcom. Súd uvádza, že bola povinnosť žalobcu, aby hodnoverne preukázal svoje tvrdenie o medenéj dodávke šrotu svojmu odberateľovi, čo sa však neudialo. Preto v tejto časti dodávok tovaru súd žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné. Skutkový stav bol správcou dane riadne zistený a z neho vyplývajúci prijatý záver bol logický a náležite zdôvodnený v oboch preskúmaných rozhodnutiach.

20. Z uvedených dôvodov krajský súd dospel k záveru, že argumentácia daňových orgánov uvedená v napadnutých rozhodnutiach nie je podložená skutkovými zisteniami odôvodňujúcimi prijatiu záveru správcu dane a žalovaného o odmietnutí práva na odpočítanie DPH. Preto krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie s tým, že bude jeho povinnosťou vo veci doplniť dokazovanie v naznačenom smere a rozsahu potrebnom na riadne zistenie skutkového stavu. Následne vydá nové rozhodnutie, ktoré náležite odôvodní.

IV.

21. Proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave žalovaný podal kasačnú sťažnosť, ktorú dôvodil nesprávnym právnym posúdením veci podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

22. Sťažovateľ vytýkal krajskému súdu, že nezohľadnil relevantné zistenia správcu dane a príslušné ustanovenia daňového poriadku v nadväznosti na zákon o DPH. Poukázal, že nárok na odpočítanie dane nemá základ vo formálnom doklade, ale v existencii konkrétnej dodávky tovaru, preto predloženie daňových dokladov je len formálnym dôkazom dovršujúcim hmotnoprávne aspekty v prípade skutočného vykonania dodávky tovaru. Základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi, ktorá vzniká dňom dodania tovaru. Ak je preukázaný vznik práva na odpočítanie dane, nasleduje preukázanie dodržania zákonných vecných a časových podmienok na odpočítanie dane ustanovených v § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 51 zákona o DPH. 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.

23. Pri daňovej kontrole správca dane preveroval faktúry vystavené dodávateľom. Daňová kontrola bola zameraná predovšetkým na skutkový stav veci a jej účelom bolo preverenie reálnosti uskutočnenia jednotlivých úkonov, ktoré majú vplyv na daňové výdavky kontrolovaného daňového subjektu. Existencia samotnej faktúry nie je dostatočným dôkazom toho, že k naplneniu predmetu fakturácie aj reálne došlo. Povinnosť daňového subjektu je spojením jeho tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Pre platiteľa dane je nevyhnutné, aby preukázal, aké plnenia prijal na základe vyhotovenej faktúry, aby bolo možné posúdiť oprávnenosť odpočítania.

24. Počas daňovej kontroly vykonanej u žalobcu správcovi dane vznikli pochybnosti o dodávke tovaru, a to že obchod neprebehol tak, ako je deklarováný medzi osobami uvedenými na faktúre. Sťažovateľ sa nestotožnil s námietkou žalobcu smerujúcou proti postupu správcu dane, ktorý mal na neho neúnosne preniesť dôkazné bremeno. Správca dane od žalobcu len požadoval predložiť dôkazy, na základe ktorých si uplatnil svoj nárok na odpočet DPH.

25. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné spojenie sa viaže nárok na odpočet a ich nesplnenie nie je možné odpustiť.

26. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona o DPH nevzniklo. Zo strany žalobcu neboli splnené zákonné podmienky, a preto právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nebolo žalobcom preukázané.

27. Na základe týchto skutočností sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvej inštancie na ďalšie konanie a žalobcu zaviazal na úhradu trov celého konania.

V.

28. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

VI.

29. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. g/ SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že sťažnosť je podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP) a riadne zastúpenou (§ 449 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

30. Kasačný súd z predloženého spisového materiálu krajského súdu zistil, že žalobca sa žalobou doručenou Krajskému súdu v Bratislave dňa 18.10.2013 domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/339822/2013/5098 zo dňa 16.07.2013. Žaloba v predmetnej veci bola krajskému súdu podaná počas platnosti a účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej len „OSP“), ktorý v piatej časti upravoval problematiku súdneho preskúmania rozhodnutí orgánov verejnej správy. Tento zákon bol v časti týkajúcej sa správneho súdnictva s účinnosťou od 01.07.2016 nahradený Správnym súdnym poriadkom. Podľa § 491 ods. 1 SSP, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

31. Podaním doručeným 19.01.2018 sa navrhovateľ - spoločnosť GRAPP s.r.o., Pod Urpínom 21, 974 01 Banská Bystrica domáhal v zmysle § 42 ods. 2 SSP priznania postavenia osoby zúčastnenej na konaní. Svoju žiadosť odôvodnil tým, že dňa 01.02.2017 bola medzi N..R W. A G., k.s. P. X, XXX XX X., ako správca úpadcu Zberné suroviny a.s., Kragujevská 3, 010 01 Žilina (ďalej len ako „pôvodný oprávnený“) a spoločnosťou Zberné suroviny Žilina a.s., Kragujevská 31, 010 01 Žilina (ďalej len ako „následný oprávnený“) uzavretá zmluva o predaji podniku, na základe ktorej došlo k prechodu pohľadávky voči žalobcovi. Dňa 01.04.2017 bola medzi následným oprávneným a ním uzatvorená zmluva o postúpení pohľadávok, na základe ktorej došlo k prevodu pohľadávky voči žalobcovi. Dňa 01.06.2017 bol vydaný exekučný príkaz č. EX 248/2015-24 súdnym exekútorom JUDr. Martinom Pírym na majetok žalobcu, ktorého súčasťou bodu 5. a) exekučného príkazu obsahuje i nárok na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2009 (zrejme december 2009, pozn. kasačného súdu), ktoré je obsahom predmetného rozhodnutia žalovaného. Potenciálne vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty žalobcovi sú fakticky jeho jediným exekvovateľným majetkom, z čoho vyplýva priamy vplyv súdneho konania, na jeho právo, resp. jeho právom chránený záujem. Na základe uvedených skutočností a v zmysle § 41 ods. 2 a), c) a d) SSP vyjadril názor, že vydaním napadnutého rozhodnutia žalovaným boli priamo dotknuté jeho práva v zmysle § 41 ods. 2 písm. a/ SSP, a preto i následné zrušenie, resp. vydanie nového rozhodnutia žalovaným vo veci samej vyplývajúce z výsledku sporu má priamy vplyv na jeho práva a právom chránené záujmy v zmysle § 41 ods. 2 písm. c/ a d/ SSP - t.j. ako subjekt sui generis predmetného konania bude mať výsledok sporu na jeho práva a právom chránené záujmy priamy dopad. Vyššie cit. § 41 ods. 2 veta prvá zároveň umožňuje priznanie postavenia osoby zúčastnenej na konaní i keď nevystupoval v administratívnom konaní ako účastník konania, resp. ako zúčastnená osoba v súčinnosti s možnosťou podania návrhu o priznanie postavenia osoby zúčastnenej na konaní. Táto možnosť z mysle vyššie uvedených faktických skutočností a cit. ustanovení zákona vyplýva z § 41 ods. 3 SSP. Záverom mal za to, že splnil všetky zákonom vyžadované podmienky pre priznanie postavenia osoby zúčastnenej na konaní.

32. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť

prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 445 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

33. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejmé, a preto kasačný súd uvedie len vybrané časti.

34. Zo zistených dôkazov, ktoré vykonal správca dane podľa názoru kasačného súdu jednoznačne vyplýva, že v danom prípade sa jednalo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. so začiatkom v štáte EÚ, ktorá bola prerušená v Českej republike, kde boli vodičom vymenené doklady CMR za nové doklady s novým dodávateľom a následne bola prerušená v Slovenskej republike z toho istého dôvodu a ukončená v ďalšom štáte Európskej únie (malo dôjsť k tzv. neutralizácii dokladov).

35. K prvej skupine obchodov má kasačný súd za preukázané, že z prijatých odpovedí na žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií vyplynulo, že zahraničnou daňovou správou boli vykonané šetrenia formou miestnych zisťovaní a nie formou svedeckých výpovedí a z tohto dôvodu zahraničná daňová správa nemala dôvod zasielať daňovému subjektu žiadne upovedomenie. Miestne príslušní správcovia dane vykonali miestne zisťovania u dožadovaných tuzemských dopravcov, to znamená, že tieto výsledky preverovania boli vykonané v súlade so zákonom o správe daní. Prípadne miestne príslušní správcovia daní vykonali šetrenia formou svedeckej výpovede, ako to vyplynulo zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9514401/1/319595/2012, spísanej Daňovým úradom Žilina pobočka Martin vo veci vypočutia svedka Y., pričom predmetné vypočutie svedka bolo za účasti daňového subjektu SD - spoločnosť, s.r.o. a kontrolovaný daňový subjekt mal právo klásť svedkovi pri ústnom pojednávaní otázky. Z výsledkov získaných týmito preverovaním vyplynulo, že ten istý tovar na tom istom vozidle, bez toho, aby bol vyložený predával počas prepravnej cesty dodávateľ svojmu odberateľovi v rámci konkrétneho reťazového obchodu napr. na hraničnom priechode v Rusovciach (Slovensko - Maďarsko), ako to vyplynulo z vyššie uvedenej Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9514401/1/319595/2012, spísanej Daňovým úradom Žilina pobočka Martin vo veci vypočutia svedka Y. P. (tak ako to uviedol správca dane na strane 20 predmetného dodatočného platobného výmeru).

36. Zásadnou skutočnosťou v rámci preverovania vykonaného u dopravcov, ktorí fyzicky prepravu tovaru vykonali, bolo získanie všetkých faktúr za vykonanie prepravy a CMR - dokladov, ktorými bolo jednoznačne preukázané miesto skutočného naloženia tovaru a miesto skutočného vyloženia tovaru z vozidla, bola jednoznačne preukázaná prepravná trasa, bolo získanie objednávok na prepravu tovaru (s uvedením miesta prvej zastávky vozidla v Brne, s uvedením miesta druhej zastávky v Bratislave alebo Malackách).

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

38. Takéto konanie nasvedčuje tomu, že v danom prípade išlo o zneužitie práva na odpočet DPH. Správca dane v tomto prípade správne posúdil dodanie tovaru od dodávateľov Midikov, s. r. o. Košice, SENEKAB spol. s.r.o. Bratislava, Zberné suroviny, a.s. Žilina a SKA Metal, s.r.o. ako nepohyblivé dodávky, ktoré neboli predmetom dane v tuzemsku aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo

veci C-245/04 EMAG Handler Eder. Tovar sa počas prepravovanej trasy nevykladal a prevzatie zásielky prezentované prepravným dokladom CMR bolo len formálne. Vyhodnotenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru bolo podľa názoru kasačného súdu účelové a neodrážalo skutkový stav. V danom prípade predmetné dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa neboli predmetom dane v tuzemsku a tým ani nemohla tuzemskému dodávateľovi vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z. a potom si ani žalobca ako platiteľ nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže toto právo vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare vznikla daňová povinnosť.

39. K druhej skupine obchodov kasačný súd uvádza, že sám daňový subjekt SD - spoločnosť s.r.o. účtoval nákup tovaru od spoločnosti AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. na účte 13151 Cu šrot - obstaranie aj za preverované zdaňovacie obdobia. Ďalej z odpovede miestne príslušného daňového úradu (v súčasnosti Daňový úrad Nitra), ktorú správca dane prijal dňa 01.02.2012 vyplynulo, že daňový subjekt AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. deklaroval dodávku tovaru "Cu katódy Grade A" pre platiteľa SD - spoločnosť s.r.o. až od obdobia apríl 2009, v zdaňovacích obdobiach január 2009 až marec 2009 daňový subjekt AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. deklaroval pre SD - spoločnosť s.r.o. dodanie Cu materiál. Správca dane zároveň poukazuje na skutočnosť, že práve od apríla 2009 nadobudla účinnosť novela zákona č. 222/2004 Z. z., v zmysle ktorej bolo ustanovením § 69 ods. 12 upravené tzv. samozdanenie kovového odpadu a kovového šrotu. Kasačný súd má pochybnosti o správnosti deklarovaného tovaru a uvedené skutočnosti preukazujú, že predmetom obchodov uvedených na dodávateľských faktúrach bol kovový odpad (Cu-odpad), resp. kovový šrot (Cu-rot).

40. Keďže predmetom dodávky tovaru uvedeného na predmetných faktúrach od spoločnosti AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. nebol tovar, pri dodaní ktorého by platiteľ AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. bol povinný platiť daň, ale Cu-odpad, resp. Cu-šrot, platiteľ AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. bol povinný postupovať pri vyhotovení faktúr podľa ustanovenia § 69 ods. 12 zákona č. 222/2004 Z. z., t.j. nebol pri takto uskutočnenom obchode povinný platiť daň.

41. Platiteľ SD - spoločnosť, s.r.o. porušil § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávok tovaru vo výške 129 899,68 € od tuzemského platiteľa AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o., ktorých nevznikla tomuto platiteľovi daňová povinnosť v tuzemsku pretože predmetom dodania nebol tovar, pri odaní ktorého by platiteľ AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. bol povinný platiť daň, ale Cu-odpad, resp. Cu-rot. Povinnosť platiť daň vznikla v zmysle § 69 ods. 12 zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľovi SD - spoločnosť s.r.o., ktorému bol tento kovový odpad v tuzemsku dodaný.

42. Samotné dodávateľské faktúry, ktoré boli zo strany ich vystaviteľa platiteľa AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. vyhotovené pre spoločnosť SD - spoločnosť s.r.o. nie sú dôkazom toho, že platiteľovi AJCOR RECYCLING, spol. s.r.o. vznikla daňová povinnosť v tuzemsku. Predmetné faktúry je možné považovať iba za doklady, na ktorých je uvedená daň.

43. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane mal snahu preveriť obchodovanie s Cu materiálom - šrot pričom mal pochybnosti pravdivosti tvrdení žalobcu, ktoré svojim konaním žalobca nijako neodstránil (hoci je dôkazné bremeno na ňom) a preto bol správca dane oprávnený nepriznať žalobcovi uplatnený nárok. Žalobca mal dostatočný časový priestor na preukázanie svojich tvrdení t.j. mal sám možnosť zabezpečiť údaje zo spektrometra. Je otázne či vie žalobca predložiť identický materiál, s ktorým obchodoval v roku 2009. Ani vypočutie svedkov nebolo potrebné, nakoľko by nevedeli preukázať o aký materiál sa vlastne jednalo.

44. Za daných skutkových okolností bolo potrebné posúdiť miesto dodania tovaru a či nedošlo k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Bolo teda potrebné zodpovedať otázku, kde došlo k dodaniu tovaru. Vychádzajúc z vlastných zistení a zistení dožiadaných daňových orgánov správca dane dospel k záveru, že miestom dodania tovaru v rámci reťazového obchodu je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa preprava alebo odosielanie začína

uskutočňovať podľa § 13 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, t.j. členský štát, v ktorom sa uskutočnilo nakladanie tovaru platiteľovi.

45. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

46. Podľa § 13 ods. 1 písm. a/ a písm. c/ zákona o DPH ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný, začína uskutočňovať, s výnimkou podľa písmena b/, odseku 2 a § 14, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

47. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH 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.

48. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

49. Podľa § 69 ods. 12 písm. a/ zákona o DPH platiteľ, ktorý je príjemcom plnenia od iného platiteľa, je povinný platiť daň vzťahujúcu sa na dodanie kovového odpadu a kovového šrotu v tuzemsku; kovovým odpadom a kovovým šrotom sa rozumie kovový odpad a kovový šrot z výroby alebo z mechanického opracovania kovov a kovové predmety ďalej už nepoužiteľné vzhľadom na ich zlomenie, rozrezanie, opotrebenie alebo z podobných dôvodov.

50. Právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach opakovane zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 147 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

51. Na druhej strane nie je možné v tomto ohľade akceptovať žiaden protiprávny stav a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnej skutočnosti preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

52. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH z dokladov vzťahujúcich sa na kontrolované zdaňovacie obdobie december

2006, ktorými žalobca deklaroval nákup tovaru (Zn bloky) od dodávateľa T. V. - T., predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci a či vec bola procesne správcom dane a žalovaným správne právne posúdená.

53. V predmetnej veci krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane tieto rozsudkom č.k. 2S/247/2013- 72 zo dňa 17.05.2017 podľa § 191 ods. 1 písm. e/ SSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, pretože dospel k záveru, že argumentácia daňových orgánov uvedená v preskúmaných rozhodnutiach nie je podložená skutkovými zisteniami odôvodňujúcim prijatie záveru uvedeného vo výroku rozhodnutia správcu dane. Z bodu 49 citovaného rozsudku možno vyvodit' tiež názor krajského súdu, že v prípade pochybnosti o reálnosti deklarovaných obchodov bolo potrebné vytvorit' žalobcovi priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov vykonaním navrhnutých dôkazov. Preto krajský súd po vrátení veci žalovanému uložil doplnit' dokazovanie v smere naznačenom (k protiprávnosti daňového priznania podaného žalobcom a k dôvodnosti odopretia odpočtu DPH) a následne vydat' vo veci nové rozhodnutie s náležitým odôvodnením.

54. Krajský súd ďalej vytýkal daňovým orgánom, že na základe zhromaždených skutkových zistení neoznačili, ktorá z dodávok v reťazci transakcii od prvotného dodania z krajiny pôvodu tovaru až po preverované nadobudnutie tovaru žalobcom bola intrakomunitárna a preto oslobodená od dane, či sa za intrakomunitárnu dodávku považovalo dodanie tovaru žalobcovým dodávateľom, v čom sa prejavil intrakomunitárny rozmer preverovaných obchodov a ako sa premietol do záverov o nepriznaní odpočítania DPH z predmetných obchodov žalobcovi.

55. Ak krajský súd konštatoval, že v prípade pochybnosti o reálnosti deklarovaných obchodov bolo potrebné žalobcovi vytvorit' priestor pre preukázanie hodnovernosti predložených účtovných dokladov aj vykonaním navrhnutých dôkazov, zo zistení zdokumentovaných v administratívnom spise nevyplyvajú žiadne pochybnosti správcu dane o zachovaní práv kontrolovaného daňového subjektu. Správca dane postupoval v úzkej súčinnosti so žalobcom po celú dobu výkonu daňovej kontroly, oboznamoval ho s priebežnými výsledkami daňovej kontroly, ku ktorým žalobca podával svoje vyjadrenia a o prejednaní týchto boli spísané zápisnice. Žalobca bol riadne oboznámený aj s protokolom z kontroly a s procesnými právami, ktoré mu prináležali. Správca dane z vlastného dokazovania i z podkladov dožiadaní od miestne príslušného správcu dane dodávateľov nadobudol dostatok podkladov pre svoj vecne správny záver o zneužití DPH a porušení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

56. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo veci považuje za potrebné poukázať na podstatnú skutočnosť, a to, že v kasačnom konaní v obdobnej veci tých istých účastníkov konania rozsudkom vo veci sp. zn. 4Sžfk/43/2017 zo dňa 04.06.2019 už zaujal svoje právne stanovisko, keď vyslovil, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo postačujúce pre riadne posúdenie veci a že správca dane a žalovaný dospeli k vecne správne právnemu záveru. S poukazom na § 464 ods. 1 SSP preto v ďalšom uvádzame nasledovnú časť odôvodnenia citovaného rozsudku :

„69. Zo zistených dôkazov, ktoré vykonal správca dane podľa názoru kasačného súdu jednoznačne vyplýva, že v danom prípade sa jednalo o dodanie tovaru v rámci reťazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods 1 písm a/ zákona č. 222/2004 Z. z. so začiatkom v štáte EÚ, ktorá bola prerušená v Českej republike, kde boli vodičom vymenené doklady CMR za nové doklady s novým dodávateľom a následne bola prerušená v Slovenskej republike z toho istého dôvodu a ukončená v ďalšom štáte Európskej únie (malo dôjsť k tzv. neutralizácii dokladov)....

73. Na základe vyššie uvedených skutočností je dostatočne zrejmé, že obchodné operácie, vyhotovenie faktúr so slovenskou daňou z pridanej hodnoty medzi platiteľmi na území Slovenska, čiastočné medzinárodné nákladné listy a faktúry za čas prepravnej trasy boli vyhotovované účelovo v rámci jedného reťazového obchodu, na základe čoho kasačný súd konštatuje, že je možné stotožnit' sa so závermi správcu dane, že v danom prípade došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., nakoľko zo zisteného skutkového stavu nesporne vyplynulo, že pohyb tovaru sa

uskutočnil od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi s cieľom uplatniť si právo na odpočítanie dane, pričom daňová povinnosť pri dodaní farebných kovov nevznikla, pretože dodanie tovaru dodávateľmi, tak ako to deklaroval žalobca, reálne nevzniklo.

74. Takéto konanie nasvedčuje tomu, že v danom prípade išlo o zneužitie práva na odpočet DPH.

75. Správca dane v tomto prípade správne posúdil dodanie tovaru od dodávateľov Midikov, s. r. o. Košice, SENEKAB spol. s.r.o. Bratislava, Zberné suroviny, a.s. Žilina a SKA Metal, s.r.o. ako nepohyblivé dodávky, ktoré neboli predmetom dane v tuzemsku aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 EMAG Handler Eder. Tovar sa počas prepravovanej trasy nevykladal a prevzatie zásielky prezentované prepravným dokladom CMR bolo len formálne. Vyhodnotenie viacerých prepravných dokladov na jeden pohyb tovaru bolo podľa názoru kasačného súdu účelové a neodrážalo skutkový stav. V danom prípade predmetné dodávky tovaru od tuzemského dodávateľa neboli predmetom dane v tuzemsku a tým ani nemohla tuzemskému dodávateľovi vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods.1 zákona č. 222/2004 Z. z. a potom si ani žalobca ako platiteľ nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., keďže toto právo vzniká platiteľovi v deň, keď pri tovare vznikla daňová povinnosť.....

89. Kasačný súd konštatuje, že v danom prípade došlo k porušeniu ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., nakoľko bolo nesporne preukázané, že pohyb tovaru sa uskutočnil od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi, s cieľom uplatniť si právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a čerpať nadmerné odpočty.

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

91. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/33/2017 z 21. marca 2018, ktorý bol uverejnený ako judikát pod č. 51/2018 v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí SR 6/2018 s právnou vetou „V prípade pohybu toho istého tovaru, ktorý sa uskutoční od prvého k poslednému dodávateľovi, ak z celého komplexu okolností reťazového obchodu je dostatočným spôsobom zjavné, že obchodné operácie, vyhotovenie faktúr so slovenskou daňou z pridanej hodnoty medzi platiteľmi na území Slovenska, čiastočných medzinárodných nákladných listov, a faktúr za čas prepravnej trasy, uskutočnili sa zjavne iba formálne bez reálneho obchodu, došlo k podvodnému konaniu, ktorého cieľom a účelom je čerpanie nadmerných odpočtov zo štátneho rozpočtu.

92. Kasačný súd vzhľadom na dôvody kasačnej sťažnosti uplatnenej žalovaným uvádza, že napadnutý rozsudok správneho súdu nedostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu a nestotožňuje sa so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku....."

57. Pre právne posúdenie veci kasačným súdom má zásadný význam aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 6Sžfk/33/2017 zo dňa 21.03.2018, ktorým bola v kasačnom konaní riešená obdobná otázka iných účastníkov tohto obchodného reťazca (o.i. aj dodávateľa žalobcu v tom čase Midikov s.r.o.). Najvyšší súd i v tejto veci vyslovil právny záver o zneužití DPH a porušení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH, keď konštatoval: „V danom prípade predmetné dodávky tovaru od tuzemských dodávateľov neboli predmetom dane v tuzemsku (t. j. neboli predmetom dane na Slovensku) v zmysle § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH a tak tuzemským dodávateľom nemohla vzniknúť daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a tým platiteľ Zberné suroviny a. s. nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. V zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“ (bod 47).

58. Správca dane i v tomto prípade vychádzal zo zistení tak vlastného dokazovania ako aj z

medzinárodných daňových dožiadaní, z ktorých mu vyplynulo, že: „daňový subjekt Midikov, s.r.o. nakupoval tovar v rámci reťazového obchodu, ktorý bol predmetom ďalšieho predaja pre spoločnosť ...“ (bod 40). „Odberateľom nakúpeného tovaru od dodávateľa Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. bol platiteľ SD- spoločnosť s. r.o.“ (bod 37). „Keďže dodávateľovi Midikov, s.r.o. pri predaji tovaru nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku nevzniklo ani platiteľovi Zberné suroviny a.s. právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH...“ (bod 36).

59. Bude preto úlohou krajského súdu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov kasačného súdu (§ 469 SSP) opätovne rozhodol. Zároveň rozhodne o návrhu spoločnosti GRAPP s.r.o., Pod Urpínom 21, 974 01 Banská Bystrica, ktorá sa domáhala v zmysle § 42 ods. 2 SSP priznania postavenia osoby zúčastnenej na konaní.

60. Vychádzajúc z vyššie uvedeného, Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní kasačnej sťažnosti v rozsahu jej dôvodov, preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu s poukazom aj na vyššie uvedené závery v obdobnej veci tých istých účastníkov konania a veci súvisiacej, považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za dôvodné, a preto napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

61. V novom rozhodnutí vo veci rozhodne krajský súd aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

62. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.