

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/39/2017  
Identifikačné číslo spisu: 5016200264  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5016200264.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a Mgr. Petra Melichera v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): I & R KONKURZY A REŠTRUKTURALIZÁCIE, k. s., so sídlom Šoltésovej č. 2, Bratislava, IČO: 36 865 265, správca konkurznej podstaty úpadcu Zberné suroviny, a.s., so sídlom Kragujevská č. 3, Žilina, IČO: 35 701 968, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 32591/2016 zo dňa 14. januára 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/37/2016-123 zo dňa 21. marca 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/37/2016-123 zo dňa 21. marca 2017 zamietla.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred prvostupňovým správny súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej v texte rozsudku len „krajský súd“) rozsudkom č. k 20S/37/2016-123 zo dňa 21. marca 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal, aby súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 32591/2016 zo dňa 14.01.2016, ktorým žalovaný ako druhostupňový správny orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty so sídlom v Bratislave č. 1665781/2015 zo dňa 12.11.2015, ktorým bol v zmysle § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 vo výške 172 796,87 eur, t. j. nepriznal nadmerný odpočet v sume 83 041,32 eur a vyrubil daň v sume 89 755,55 eur daňovému subjektu Zberné suroviny a.s., Kragujevská 3, Žilina, IČO: 35 701 986.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že medzi účastníkmi konania nebol sporný skutkový stav, že tovar, ktorý nakúpil žalobca od spoločnosti Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., tieto spoločnosti kúpili od dodávateľov SK1 a SK2, ktoré ho kúpili od českého dodávateľa X. E.. Tento ho mal nadobudnúť od dodávateľov z iných krajín Európskej únie (Holandsko, Poľsko, Belgicko, Nemecko). Jednalo sa teda o reťazový obchod, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru (predaj farebných kovov) medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Žalobca predložil k daňovej kontrole faktúry vystavené spoločnosťami Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., ako aj dodacie listy a príjemky tovaru. Správca dane na základe vykonaného dokazovania zistil, že miesto nakládok tovaru a začatia prepravy boli podľa jednotlivých faktúr Poľská republika, Holandsko. Tovar teda nebol prepravovaný z tuzemska, ale z iných štátov. Prepravu tovaru žalobca nezabezpečoval a nezabezpečovali ju ani jeho dodávatelia.

3. Krajský súd ďalej konštatoval, že sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že v danom prípade je potrebné posúdiť miesto dodania tovaru v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), ale aj tú skutočnosť, že nedošlo k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) citovaného zákona. V zmysle § 2 ods. 1 písm. a) citovaného zákona je predmetom dane len dodanie tovaru v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou. Bolo teda potrebné zodpovedať otázku, kde došlo k dodaniu tovaru. Tovar bol preukázateľne prepravovaný z členského štátu EÚ. Preprava sa uskutočnila jednorazovo, tovar bol jedenkrát naložený a jedenkrát vyložený. Išlo o jediný pohyb tovaru, ktorý môže byť pripočítaný iba jednej z viacerých po sebe v reťazovom obchode nadväzujúcich dodávok, bez ohľadu na to, ktorá zo zdaniteľných osôb má právo disponovať s tovarom počas jeho dopravy. Išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH so začiatkom v štáte Európskej únie, ktorá bola účelovo prerušená v Českej republike, kde boli vodičom vymenené doklady CMR za nové doklady s novým dodávateľom, následne bola prerušená v Slovenskej republike z toho istého dôvodu a ukončená v ďalšom štáte Európskej únie. Obchodné operácie vyhotovovania faktúr so slovenskou daňou z pridanej hodnoty medzi platiteľmi na území Slovenska, čiastočné medzinárodné nákladné listy CMR, ktoré rozdeľovali jednu prepravnú trasu na dva alebo tri úseky, faktúry za časť prepravnej trasy, boli vyhotovované účelovo v rámci reťazového obchodu.

4. Podľa názoru krajského súdu, keďže ide o jedinú pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, miesto dodania sa posudzuje podľa začiatku uskutočňovania dopravy, pričom je nesporné, že začiatok uskutočňovania dopravy nebol na území Slovenskej republiky, ale iného členského štátu EÚ. Túto prepravu nie je možné rozdeliť na viaceré prepravy s novými začiatkami jej uskutočňovania (ako to zamýšľali jednotliví platitelia), pretože zastavovanie vozidiel na čerpacích staniách či odpočívadlách a vystavovanie nových CMR dokladov bez skutočného prevzatia zásielky (hoci formálne prezentovaného dokladom CMR, pretože ten istý prepravca tým istým vozidlom zabezpečoval prepravu tovaru do ďalšieho miesta uvedeného v poradí druhom nákladnom liste a rovnakým spôsobom v poradí treťom nákladnom liste), nezakladá nový začiatok prepravy v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

5. Krajský súd uviedol, že v prípade dodania tovaru dodávateľmi žalobcu miestom dodania tovaru na základe zistení správcu dane nebolo tuzemsko, a preto dodávateľom žalobcu spoločnostiam Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku podľa § 19 zákona o DPH a žalobcovi potom nevznikol nárok na odpočítanie DPH z týchto faktúr v zmysle § 49 ods. 1, 2 písm. a) citovaného zákona, pretože pri tomto dodaní nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku a nemohla byť voči nemu uplatnená inými platiteľmi v tuzemsku.

6. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že nadobudol tovar bez prepravy, teda sa jedná o nepohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH, správny súd uviedol, že toto ustanovenie na daný skutkový stav nie je možné aplikovať. Jeho použitie by prichádzalo do úvahy, keby išlo o skutočné dodávky tovaru bez prepravy, ktorý by sa v čase dodania tovaru nachádzal na území Slovenskej republiky. Tu však nedošlo ku skutočným dodávkam tovaru bez prepravy, lebo tovar bol v čase uskutočňovania týchto obchodných transakcií v pohybe, t. j. bol stále prepravovaný tým istým

prepravcom a nedošlo k jeho vyskladneniu, tovar sa teda nenachádzal na konkrétnom mieste, kde by bol uskladnený. V danom prípade je potrebné aplikovať jedine § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a za miesto dodania tovaru považovať miesto začiatku uskutočňovania prepravy, tzn. mimo Slovenskej republiky.

7. K námietke žalobcu, že právne posúdenie veci je v rozpore s rozsudkom Súdneho dvora EÚ sp. zn. C-245/04, keď ide o druhé dodanie nasledujúce po dodaniach zahŕňajúcich zaslanie či dopravu, preto sa za miesto dodania považuje miesto dodania na území SR, krajský súd bol názoru, že táto je nedôvodná. Z uvedeného rozsudku nevyplýva, že by bez ohľadu na zistený skutkový stav vždy muselo po dodaniach zahrňujúcich dopravu nasledovať dodanie bez prepravy, teda nepohyblivá dodávka. Vždy je potrebné postupovať pri zisťovaní, či sa jedná o pohyblivú alebo nepohyblivú dodávku s ohľadom na konkrétne skutkové okolnosti daného prípadu.

8. Správny súd poukázal na to, že dodanie tovarov žiaden z dodávateľov a subdodávateľov žalobcu nevyskladnil takto dodaný tovar, nevykonával s ním žiadnu výrobnú či inú obchodnú činnosť, len tovar obratom predal ďalšiemu platiteľovi v reťazci (tovar nebol vyložený z vozidla od jeho nakládky v členskom štáte EU až do jeho vyloženia či už na SR alebo v ČR a Taliansku). Súčasne došlo k vyhotovovaniu viacerých CMR nákladných listov na jeden pohyb tovaru, hoci k reálnemu prevzatiu tovaru podľa nich nedošlo. Jedna doprava bola čisto umelo prerušovaná na území Českej či Slovenskej republiky, a to len za účelom odoberania pôvodných CMR dokladov a vyrábania a výmeny nových CMR dokladov (podľa vodičov vozidiel tzv. „neutralizácia dokladov“), aby týmto spôsobom mohli byť preukázané viaceré pohyblivé dodávky toho istého tovaru. Správny súd sa stotožnil s právnym posúdením žalovaného, že takéto konanie nasvedčuje tomu, že v danom prípade išlo o zneužitie práva na odpočet DPH, pretože iný cieľ takéhoto konania sa nezdá byť reálny, a to aj s poukazom na rozsudok Súdneho dvora EÚ C-255/02, podľa ktorého bráni právu platiteľa dane na odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe, keď plnenia predstavujúce základ tohto práva predstavujú zneužitie. Umelá povaha vyššie uvedeného konania pri „neutralizácii“ CMR dokladov je v danom prípade daná na základe objektívne zistených okolností preskúmaného prípadu.

9. Vzhľadom k vyššie uvedenému krajský súd vyhodnotil žalobné námietky ako v celom rozsahu nedôvodné a žalobu podľa § 190 S.s.p. zamietol.

## II.

### Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

10. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalobca kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ Správneho súdneho poriadku, v ktorej uviedol, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd v rozsudku v celom rozsahu prebral zjavne nesprávnu argumentáciu a dôvody uvedené v rozhodnutí č. 32591/2016 zo dňa 14.01.2016, a tým nepriamo aj dôvody a argumentáciu správcu dane ako prvostupňového orgánu. S ohľadom na uvedené mal preto sťažovateľ za to, že argumentácia uvedená v žalobe, ako aj vo vyjadrení sťažovateľa k vyjadreniu účastníka konania je v danom prípade plne aplikovateľná a použiteľná. Sťažovateľ mal za to, že krajským súdom uvedené ustanovenie § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH nie je aplikovateľné na daný prípad ohľadom miesta dodania tovaru.

12. Podľa názoru sťažovateľa je potrebné nestrácať zo zreteľa, že dodanie tovaru je v zásade definované ako „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom“ (§ 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a čl. 14 ods. 1 Smernice). „Dodanie tovaru“ však nemá zhodný obsah s prevodom/prechodom vlastníckeho práva podľa predpisov občianskeho práva. „Dodanie tovaru“ pokrýva akýkoľvek prevod hmotného majetku jedným účastníkom, ktorý splnomocňuje druhého účastníka skutočne nakladať s tovarom ako keby tento druhý bol vlastníkom, a to aj keď k prechodu vlastníctva nedošlo, tak ako to uviedol Európsky súdny dvor (ďalej len „ESD“) vo veci C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe a

potvrdil v rozsudkoch vo veciach C-185/01 Auto Lease Holland a C-435/03 British American Tobacco International Ltd. Z pohľadu uplatňovania zákona o DPH je potom potrebné správne určiť okamih a miesto, kde odberateľ nadobúda možnosť, či právo tovarom nakladať a nie okamih a miesto, kde nadobúda vlastníctvo.

13. Sťažovateľ ďalej poukázal na to, že dodanie predmetného tovaru sa malo uskutočniť na parite DAP, resp. DDP (Incoterms 2000) Malacky, Bratislava, Považská Bystrica, Krompachy, Michalovce. Teda až po tom, čo bol tovar dopravený do týchto destinácií nadobudol úpadca ako kupujúci právo s ním disponovať. Do tejto doby toto právo patrilo dodávateľovi úpadcu ako predávajúcemu. K dodaniu tovaru teda došlo až jeho dopravením na dohodnuté miesto na území SR a nemohlo teda k nemu dôjsť mimo územia SR. Kým sa tovar nachádzal mimo územia SR nemohol byť v zmysle príslušnej kúpnej zmluvy považovaný za dodaný. Krajský súd v rozsudku uviedol zistenia správcu dane, ktorý vykonal dokazovanie. Sťažovateľ v podanej žalobe, ako aj vo svojom vyjadrení spochybnil správcom dane vykonané dokazovanie, ktoré následne prevzal účastník konania, ako aj krajský súd do rozsudku. Prvostupňový súd sa pritom podľa sťažovateľa v žiadnej časti odôvodnenia rozsudku nezaoberal hodnovernosťou vykonaného dokazovania aj napriek vážnym pochybnostiam sťažovateľa uvedeným tak v žalobe, ako aj vo vyjadrení sťažovateľa. Sťažovateľ dal do pozornosti, že účastníkom konania nebol predložený ani úplný, ani originálny, ani žurnalizovaný spisový materiál. Doklady predložené účastníkom konania, ako prílohy jeho vyjadrenia, sú až na výnimky iba fotokópie z jeho spisov. V dokladoch, ktoré predložil účastník konania ako prílohy svojho vyjadrenia sa vôbec nenachádzajú zoznamy registratúrnych záznamov, ktoré majú tvoriť spis predmetnej daňovej kontroly, nadväzujúceho vyrubovacieho a odvolacieho konania, ba ani spisový obal obsahujúci položkový zoznam čísiel a druhov týchto záznamov. Je teda podľa sťažovateľa zjavné, že účastníkom konania predložené doklady nie sú v skutočnosti daňovým spisom, nie sú žurnalizované a nie je možné preto zistiť, či predstavujú úplný spisový materiál.

14. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/37/2016-123 zo dňa 21.03.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

15. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný a uviedol, že sa plne stotožňuje so závermi krajského súdu uvedenými v predmetnom rozsudku a zdôrazňuje, že v tomto prípade bola prepravná trasa tovaru od prvého dodávateľa až k poslednému odberateľovi, kde došlo ku skutočnému vyloženiu tovaru, označená ako celá prepravná trasa a pohyb tovaru cez jednotlivé členské štáty, na základe ktorých boli aj vyhotovené prepravné doklady, ako časť prepravnej trasy a k nim prislúchajúce čiastočné nákladné listy CMR. Zo skutočností uvádzaných v rozhodnutiach, a tak ako to potvrdil aj krajský súd, vyplýva, že prepravná trasa bola len jedna, išlo o jediný pohyb tovaru, tovar sa jedenkrát naložil a jedenkrát vyložil, prevzatie zásielky prezentované medzinárodným nákladným listom CMR bolo len formálne, pretože ten istý prepravca tým istým vozidlom zabezpečoval prepravu tovaru do ďalšieho miesta uvedeného v poradí druhom nákladnom liste, a rovnakým spôsobom v poradí treťom nákladnom liste. Z uvedeného vyplynulo, že prevzatie zásielky podľa prvého a taktiež podľa druhého prepravného nákladného listu bolo len zdanlivé a formálne. Vyhotovenie viacerých medzinárodných nákladných listov CMR na jeden pohyb tovaru je účelové a takéto konanie neodráža skutkový stav, ktorý fyzicky nastal v rámci dodávok tovaru fakturovaných medzi viacerými podnikateľmi. Správca dane aj žalovaný týmito skutočnosťami poukazovali aj na fakt, že tovar nebol z motorového vozidla počas prepravy vykladaný a tým pádom nebol nijak upravovaný alebo menený a v nezmenenom stave bol od prvého dodávateľa dodaný k poslednému odberateľovi. Aj touto skutočnosťou žalovaný poukazoval na fakt, že išlo o jedno dodanie tovaru, s jednou celistvou prepravou, pričom vyhotovovanie faktúr slovenskou daňou z pridanej hodnoty (za nákup a predaj tovaru) medzi platiteľmi na území Slovenska, čiastočné medzinárodné nákladné listy CMR (ktoré rozdeľovali jednu prepravnú trasu na tri úseky), faktúry za časť prepravnej trasy boli vyhotovené účelovo v rámci predmetného reťazového obchodu. Pričom tak ako žalovaný aj krajský súd v tomto prípade prijal záver, že takéto konanie sťažovateľa nasvedčuje skutočnosti, že v danom prípade išlo o zneužitie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty od slovenských platiteľov, pretože iný cieľ takéhoto konania sa nezdá byť reálny.

16. Žalovaný k časti V. sťažnostný bod II. kasačnej sťažnosti uviedol, že na základe uznesenia č. 20S/20/2016-34 zo dňa 22.02.2016 Krajský súd v Žiline v právnej veci o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného vylúčil jednotlivé rozhodnutia na samostatné konania. Na základe toho následne aj vyzval žalovaného na vyjadrenie sa k žalobe a predloženie spisov k jednotlivým konaniam vedeným samostatne pod značkami 20S/37/2016, 20S/36/2016, 20S/35/2016, 20S/34/2016 a 20S/20/2016. Z uvedených dôvodov na základe výziev Krajského súdu v Žiline predložil žalovaný spolu s vyjadrením k žalobe aj jeden originál žurnalizovaného spisu prvostupňového správcu dane ako aj žalovaného Finančného riaditeľstva SR a štyri overené fotokópie žurnalizovaného spisu z dôvodu, že daňová kontrola vzťahujúca sa k predmetným zdaňovacím obdobiam bola len jedna a vykonávaná ako jeden celok. Tieto spisy boli úplné, obsahovali kompletne všetky písomnosti a boli vedené v zmysle platného registratúrneho poriadku a registratúrneho plánu finančnej správy. Zároveň ako príloha k vyjadreniu k žalobe boli zaslané aj zoznamy, ktoré obsahovali presné číselné označenie dokumentov s označením druhu dokumentu a dátumu s očíslovaným poradím dokumentov nachádzajúcich sa v týchto spisoch. Ani krajský súd vo svojom rozsudku nekonštatoval, že by žalovaný nepredložil neúplné a nežurnalizované spisy, tak ako to namietala sťažovateľ v kasačnej sťažnosti. Žalovaný považuje sťažnostné body sťažovateľa v tomto bode za neopodstatnené.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 2 písm. a/ S.s.p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR podľa ust. § 137 ods. 2, 3 S.s.p., preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

18. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline, preskúmal rozsudok správneho súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

19. Podľa § 2 ods. 1 a 2 S.s.p., v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

20. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

21. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

22. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty Zberné suroviny a.s., Kragujevská 3, 010 01 Žilina, IČO: 35 701 986, DIČ: 2020327463, IČ pre daň: SK2020327463 (ďalej len „Zberné suroviny a. s.“) kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia júl 2009, august 2009, september 2009, október 2009 a november 2009 v zmysle § 46 ods. 1 daňového poriadku. O výsledku zistení z vykonanej daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol z daňovej kontroly č. 686172/2015 zo dňa 03.06.2015.

23. Dňa 09.06.2015 bol platiteľovi dane z pridanej hodnoty Zberné suroviny a.s. doručený Protokol z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia júl 2009, august 2009, september 2009, október 2009 a november 2009 č. 686172/2015 zo dňa 03.06.2015 (ďalej len „Protokol“) spolu s Výzvou na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie č. 736928/2015 zo dňa 05.06.2015. V uvedenej výzve správca dane určil platiteľovi lehotu, t. j. do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy, na predloženie písomného vyjadrenia k protokolu a označenie dôkazov preukazujúcich tvrdenia platiteľa, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly.

24. Splnomocnený zástupca platiteľa doručil správcovi dane dňa 24.06.2015, t. j. v lehote určenej správcom dane vo výzve, písomné Vyjadrenie k protokolu z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia júl 2009 až november 2009 č. 686172/2015 z 03.06.2015 (ďalej len „písomné Vyjadrenie k Protokolu“). Správca dane dňa 30.10.2015 prerokoval s platiteľom ním predložené pripomienky a dôkazy k zisteniam uvedeným v Protokole, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 1611035/2015 zo dňa 30.10.2015. Vo vyrubovacom konaní nebolo potrebné vykonať ďalšie dokazovanie z dôvodu, že pripomienky predložené platiteľom v písomnom Vyjadrení neobsahovali žiadne nové skutočnosti týkajúce sa záverov správcu dane uvedených v Protokole. Pripomienky predložené platiteľom vo Vyjadrení k Protokolu nezakladajú dôvod meniť výsledok kontroly, preto správca dane trvá na svojich záveroch uvedených v Protokole a vydáva rozhodnutie v súlade s § 68 ods. 3 daňového poriadku v lehote do 15 dní odo dňa spísania poslednej zápisnice s daňovým subjektom.

25. Rozhodnutím č. 1665781/2015 zo dňa 12.11.2015 správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku určil platiteľovi dane z pridanej hodnoty Zberné suroviny a.s. rozdiel v sume 172 796,87 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 83 041,32 eur a vyrubil mu daň v sume 89 755,55 eur.

26. Kontrolou predložených dokladov správca dane zistil, že platiteľ Zberné suroviny a.s., si v kontrolovanom zdaňovacom období november 2009 uplatnil právo na odpočítanie dane za nákup tovaru z dodávateľských faktúr od dodávateľov Midikov, s.r.o., Komenského 48, 040 01 Košice, IČO: 36 770 868, DIČ: 2022368656, IČ pre daň: SK2022368656 (ďalej len „Midikov, s.r.o.“) a SKA Metal, s.r.o., Ambrova 18, 831 01 Bratislava, IČO: 44 794 690, DIČ: 2022826113, IČ pre daň: SK2022826113, zmena sídla spoločnosti s účinnosťou od 19.01.2010 z: Hrnčiarska 2, 040 01 Košice na: Ambrova 18, 831 01 Bratislava (ďalej len „SKA Metal, s.r.o.“). K uvedenej skutočnosti predložil platiteľ správcovi dane dodávateľské faktúry od dodávateľov Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o., ktoré sú uvedené v Tabuľkách č. 1 a 2. Dodávateľské faktúry sú doložené dodacími listami a príjemkami tovaru.

27. Správca dane v priebehu výkonu predmetnej kontroly u platiteľa ďalej zistil, že odpočítanie dane v kontrolovanom zdaňovacom období november 2009 od tuzemských dodávateľov (platiteľov) Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. vzniklo z dôvodu nákupu tovaru (farebných kovov - hliníkových ingotov, medených katód, medeného drôtu, zinku - Zn SHG, atď.), pričom kontrolovaný daňový subjekt v postavení platiteľa dane deklaroval, že nakúpený tovar následne dodal tuzemskému odberateľovi (platiteľovi) SD - spoločnosť, s.r.o., Bardošova 20, 831 01 Bratislava, IČO: 31 390 927, DIČ: 2020341818, IČ pre daň: SK2020341818 (ďalej len „SD - spoločnosť, s.r.o.“).

28. Zo šetrení získaných preverovaním slovenskou daňovou správou a zahraničnou daňovou správou (odpovede na dožiadania, informácie získané prostredníctvom medzinárodnej výmeny informácií)

vyplývalo, že predmetné obchody (nákup a predaj tovaru) platiteľ uskutočňoval v rámci tzv. reťazca. Uvedené znamená, že ten istý tovar bol dodávaný medzi viacerými podnikateľmi a bol prepravovaný od nákupu u prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi v reťazci.

29. Za účelom preverenia dodávok tovaru od dodávateľov Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. na základe dodávateľských faktúr a splnenia podmienok na odpočítanie dane z nákupu tovaru platiteľom Zberné suroviny a.s., správca dane spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. j. 9900431/5/1398452/2014/Krjč dňa 08.04.2014 s B. D. T. povereným na zastupovanie spoločnosti. V predmetnej zápisnici sa B.. D. H. vyjadril, že: „Dodanie tovaru potvrdzovali štatutárni zástupcovia spoločností Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. Za Zberné suroviny a.s. potvrdzoval obchodnému úseku dodanie tovaru od dodávateľov splnomocnený zástupca spoločnosti. Na základe toho potvrdil zamestnanec obchodného úseku Zberné suroviny a.s. dodanie tovaru na dodacom liste. Tovar, ktorý bol predmetom týchto obchodov, spoločnosť Zberné suroviny a.s. neskladovala. Kto objednával, vykonával prepravu a kto znášal náklady na prepravu tovaru sa spoločnosť Zberné suroviny a.s. nedokáže vyjadriť. Jednotlivé obchody prebiehali podľa podmienok uvedených v kúpnych zmluvách. Za účelom nákupu tovaru spoločnosť Zberné suroviny a.s. uzatvorila dňa 11.06.2009 Rámcovú kúpnu zmluvu s daňovým subjektom SK Metal, s.r.o. a dňa 19.03.2009 Kúpnu zmluvu č. 905 VU-2009 s daňovým subjektom Midikov, s.r.o.“

30. Za účelom preverenia predaja tovaru pre odberateľa SD - spoločnosť, s.r.o. správca dane spísal Zápisnicu o ústnom pojednávaní č. j. 9900431/5/2511101/2014/Krjč dňa 05.06.2014 s B. D. H., povereným na zastupovanie spoločnosti. V predmetnej zápisnici sa Ing. D. H. vyjadril, že: „Predaj tovaru, ktorý bol nakúpený od dodávateľov SKA Metal, s.r.o. a Midikov, s.r.o. pre odberateľa SD - spoločnosť, s.r.o. Bratislava prebiehal podľa Kúpnej zmluvy č. 193-2009 uzavretej dňa 18.03.2009 medzi spoločnosťou Zberné suroviny a.s. a daňovým subjektom SD - spoločnosť, s.r.o., a to na zmluvnej parite DDP Incoterms 2000. K realizácii obchodu uvedeného na faktúrach pre odberateľa SD - spoločnosť, s.r.o. na základe odberateľských faktúr evidovaných v účtovníctve spoločnosti Zberné suroviny a.s. došlo. Tovar, ktorý bol predmetom vyššie uvedených obchodov spoločnosť Zberné suroviny a.s. neskladovala. Z dokladov vyplýva, že tovar bol dodaný pre Zberné suroviny a.s. v súlade so zmluvnými podmienkami na parite DDP, prípadne DAP Incoterms 2000 - Bratislava, Krompachy, Malacky, Michalovce.“

31. Správca dane pri preverovaní obchodných transakcií uskutočnených medzi platiteľom Midikov, s.r.o. a kontrolovaným platiteľom Zberné suroviny a.s. postupoval v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku a ako dôkaz použil výsledky z daňovej kontroly vykonanej v tom čase miestne príslušným Daňovým úradom Košice I u daňového subjektu Midikov, s.r.o. za zdaňovacie obdobie júl 2009 až december 2009. O výsledku zistenia z predmetnej daňovej kontroly miestne príslušný daňový úrad vyhotovil protokol. Z predmetného protokolu vyplývalo, že platiteľ Midikov, s.r.o. nakupoval tovar v rámci reťazového obchodu, ktorý bol predmetom ďalšieho predaja pre spoločnosť Zberné suroviny a.s. od dvoch tuzemských dodávateľov - platiteľov SK1 a SK2. Prostredníctvom týchto dvoch platiteľov SK1 a SK2 mal tovar vstúpiť z územia iného členského štátu (Českej republiky) na územie Slovenskej republiky od platiteľa (v tom čase) identifikovaného pre daň v Českej republike X. E., F. XXXX/XX, D. 1 - Nové Město, 010 00 Praha 1, Česká republika, IČ DPH: CZ681511101, (ďalej len „X. E.“), pričom správcou dane bolo zistené, že preverovaný tovar nebol nikdy fyzicky nakladaný na vozidlá v Českej republike. V Českej republike dochádzalo len k výmene CMR - dokladov. Osoba X. E. je občanom Slovenskej republiky. Platitelia SK1 a SK2 nakupovali tovar od českého platiteľa. Česká daňová správa zároveň poskytla slovenskej daňovej správe zistenia, týkajúce sa českého platiteľa X. E., ktorý mal dodať tovar z územia Českej republiky na územie Slovenskej republiky pre spoločnosti SK1 a SK2. Tento český platiteľ X. E. v Českej republike - v Brne, kde mal byť tovar naložený pre tuzemských platiteľov SK1 a SK2, nemal možnosť využívať a ani nevyužíval žiadne skladové priestory (ani vonkajšiu plochu, ani nezateplenú halu), neexistujú záznamy o príchode vozidiel a o ich odchode z areálu v Brne. Tento český platiteľ (X. E.) mal v predmetnom areáli v Brne prenajatú len kanceláriu.

32. Podľa šetrení a záverov Daňového úradu Košice spoločnosť Midikov, s.r.o. nakúpila tovar od dodávateľov SK1 a SK2 ako nepohyblivú dodávku, teda prepravu tovaru tieto spoločnosti

nezabezpečovali. Miestne príslušný Daňový úrad Košice I prijal v protokole z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu Midikov, s.r.o. záver, že týmto dvom tuzemským dodávateľom spoločnosti Midikov, s.r.o. (t. j. spoločnostiam SK1 a SK2) nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku pri dodaní tovaru pre platiteľa Midikov, s.r.o.. 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. 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.

33. Odberateľom nakúpeného tovaru od dodávateľa Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. bol platiteľ SD - spoločnosť, s.r.o. Správca dane pri preverovaní obchodných transakcií uskutočnených medzi kontrolovaným platiteľom Zberné suroviny a.s. a platiteľom SD - spoločnosť, s.r.o. postupoval v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku a ako dôkaz použil výsledky z daňových kontrol vykonaných Daňovým úradom pre vybrané daňové subjekty u daňového subjektu SD - spoločnosť, s.r.o. za zdaňovacie obdobie august 2009, september 2009, november 2009 a december 2009. O výsledku zistení z predmetných daňových kontrol Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty vyhotovil protokoly.

34. Daňový úrad Žilina I zároveň zistil, že platiteľ Zberné suroviny a.s. predmetný tovar nakúpil od dvoch tuzemských dodávateľov SKA Metal, s.r.o. a Midikov, s.r.o. Nákup preverovaného tovaru sa realizoval v rámci nepohyblivej dodávky. Z výsledkov predmetných daňových kontrol vykonaných Daňovým úradom pre vybrané daňové subjekty u platiteľa SD - spoločnosť, s.r.o. zároveň vyplynuli aj uvádzané skutočnosti týkajúce sa záverov z vykonanej daňovej kontroly Daňovým úradom Košice I u platiteľa Midikov, s.r.o. za zdaňovacie obdobia júl 2009 až december 2009.

35. Z výsledkov z daňových kontrol Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty vyplynulo, že daňový subjekt Midikov, s.r.o. nakupoval tovar v rámci reťazového obchodu, ktorý bol predmetom ďalšieho predaja pre spoločnosť Zberné suroviny a.s. od dvoch tuzemských dodávateľov - platiteľa SK1 a platiteľa SK2. Prostredníctvom týchto dvoch platiteľov SK1 a SK2 mal tovar vstúpiť z územia iného členského štátu (Českej republiky) na územie Slovenskej republiky. Zároveň z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií v súvislosti s preverovaním prepravy u prepravcu, ktorú správca dane prijal dňa 30.09.2011, česká daňová správa zároveň poskytla slovenskej daňovej správe už uvedené zistenia, týkajúce sa českého platiteľa X. E., ktorý mal dodať tovar z územia Českej republiky na územie Slovenskej republiky pre spoločnosti SK1 a SK2. Tento český platiteľ v Českej republike (v Brne), kde mal byť tovar naložený pre tuzemských platiteľov SK1 a SK2, nemal možnosť využívať a ani nevyužíval žiadne skladové priestory (ani vonkajšiu plochu, ani nezateplenú halu), neexistujú záznamy o príchode vozidiel a o ich odchode z areálu v Brne. Tento český platiteľ mal v predmetnom areáli v Brne prenajatú len kanceláriu.

36. Z kontrolných zistení zároveň vyplynulo, že platiteľ Midikov, s.r.o., ktorý deklaroval dodanie tovaru pre spoločnosť Zberné suroviny a.s., vyhotovil pre spoločnosť Zberné suroviny a.s. faktúry s vyčíslením slovenskej DPH. Platenie dane uvedenej na faktúrach vyhotovených pre odberateľa Zberné suroviny a.s. vyplýva dodávateľovi z ustanovenia § 71 ods. 6 zákona o DPH a nie z dôvodu vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku. Z dôvodu, že platiteľom SK1 a SK2 nevznikla daňová povinnosť pre platiteľa Midikov, s.r.o., ďalej platiteľovi Midikov, s.r.o., ktorý deklaroval dodanie tovaru pre spoločnosť Zberné suroviny a. s. nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku a z dôvodu, že platiteľ Zberné suroviny a.s. dodával tovar pre spoločnosť SD - spoločnosť, s.r.o. v rámci nepohyblivej dodávky, nemohla vzniknúť ani platiteľovi Zberné suroviny a.s. daňová povinnosť v tuzemsku v súvislosti s dodávkou tovaru pre platiteľa SD - spoločnosť, s.r.o.

37. Z predmetných protokolov z daňových kontrol vykonaných u platiteľa SD - spoločnosť, s.r.o. ďalej vyplýva, že miestne príslušným správcom dane bolo zistené, že daňový subjekt SKA Metal, s.r.o. nakupoval tovar v rámci reťazového obchodu, ktorý bol predmetom ďalšieho predaja pre spoločnosť Zberné suroviny a.s. ako nepohyblivú dodávku od dvoch tuzemských dodávateľov - platiteľov SK1 a SK2. Prostredníctvom týchto dvoch platiteľov SK1 a SK2 mal tovar vstúpiť z územia iného členského

štátu (Českej republiky) na územie Slovenskej republiky. Preverovaniami vykonanými miestne príslušnými správcami dane bolo zistené, že týmto dvom tuzemským platiteľom SK1 a SK2 nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku pri dodaní tovaru pre tuzemských odberateľov.

38. Správca dane v priebehu výkonu kontroly preveroval všetky skutočnosti spojené s realnosťou dodávok tovaru uskutočnených v rámci reťazového obchodu vrátane nadobudnutia tovaru v tuzemsku v zmysle ustanovení zákona o DPH. Nadväzne na zistenia u dodávateľov tovaru a tiež vyjadrenia kontrolovaného platiteľa, že prepravu tovaru uvedeného na predmetných dodávateľských faktúrach od dodávateľov nezabezpečoval a ani nevykonával vyplynulo, že ani jeden z dodávateľov vrátane kontrolovaného platiteľa tovar nakúpený v rámci reťazového obchodu v zmysle ustanovení zákona o DPH v tuzemsku nenadobudol. A tak takto dodávaný tovar od dodávateľov SKA Metal, s.r.o. a Midikov, s.r.o. v zmysle ustanovení § 2 ods. 1 zákona o DPH nebol predmetom dane na Slovensku.

39. 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 celkovej výške 172 796,87 eur. 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. Na základe uvedených skutočností platiteľ v zdaňovacom období november 2009 porušil § 49 ods. 1 zákona o DPH, v zmysle ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

40. Proti tomuto rozhodnutiu sa sťažovateľ odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 14.01.2016 tak, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane bolo podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdené. Odvolací orgán sa stotožnil so závermi správcu dane, že v danom prípade došlo k porušeniu ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko zo zisteného skutkového stavu vyplýva, že pohyb tovaru sa uskutočnil od prvého dodávateľa k poslednému odberateľovi s cieľom uplatniť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr jednotlivými platiteľmi v reťazci dodávateľov a čerpať nadmerné odpočty. Daňová povinnosť pri dodaní farebných kovov nevznikla, pretože dodanie tovaru dodávateľmi, tak ako to deklaroval odvolávajúci sa daňový subjekt predloženými faktúrami nedošlo, nebolo predmetom dane a odvolávajúcemu sa tak nevzniklo právo na odpočítanie dane.

41. Žalobca sa včas podanou žalobou domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného a správcu dane a žiadal, aby správny súd uvedené rozhodnutia zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. O podanej žalobe rozhodol Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 20S/37/2016-123 zo dňa 21. marca 2017 tak, že ich s poukazom na ust. § 190 S.s.p. zamietol ako nedôvodné.

42. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, účinnom v čase vydania prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu, predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

43. Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH miestom dodania tovaru, 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.

44. Podľa § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru bez odoslania alebo prepravy, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa jeho dodanie uskutočňuje.

45. 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 vlastníkom. 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.

46. 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.

47. V danej veci kasačný súd zistil, že v obdobných veciach už rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkami č. k. 6Sžfk/34/2017 zo dňa 18. apríla 2018, predmetom ktorého bolo zdaňovacie obdobie september 2009, č. k. 6Sžfk/33/2017 zo dňa 21. marca 2018, predmetom ktorého bolo zdaňovacie obdobie október 2009, č. k. 1Sžfk/58/2017 zo dňa 26. marca 2019, predmetom ktorého bolo zdaňovacie obdobie júl 2009, č. k. 8Sžfk/38/2017 z 20. júna 2019, predmetom ktorého bolo zdaňovacie obdobie august 2009.

48. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p., ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

49. Kasačný súd v tomto prípade odkazuje podľa § 464 ods. 1 S.s.p. na právne závery vyslovené v rozsudku v Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky č. k. 6Sžfk/34/2017, týkajúceho sa tých istých v účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly, v ktorom sa v bodoch 61-69 uvádza:

61. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že tovar, ktorý nakúpil sťažovateľ od spoločnosti Midikov, s.r.o. a SKA Metal, s.r.o. tieto spoločnosti kúpili od dodávateľov SK1 a SK2, ktoré ho nakúpili od českého dodávateľa X. E.. Tento mal predmetný tovar nadobudnúť od dodávateľov z iných krajín Európskej únie. Išlo teda o reťazový obchod, predmetom ktorého bol predaj toho istého tovaru (farebných kovov).

62. Podľa vyššie citovaného ust. § 13 ods. 1 zákona o DPH, miestom dodania tovaru, 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.

63. Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je podľa § 17 ods. 1 zákona o DPH miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania prepravy k nadobúdateľovi.

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

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

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

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

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

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

50. Kasačný súd ďalej podľa § 464 ods. 1 S.s.p. a s ohľadom na potrebu zachovania právnej istoty, predvídateľnosti a konzistentnosti rozhodovania kasačného súdu v obdobných prípadoch, poukazuje na argumentáciu kasačného súdu vyslovenú v rozsudku v Najvyššom súde Slovenskej republiky č. k. 1Sžfk/58/2017, týkajúceho sa tých istých účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly, v ktorom sa v bodoch 28-33 uvádza:

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

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

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

ktoré by inak nevzniklo.

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

„...v oblasti DPH si preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami (bod 74).

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

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

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

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

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

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

51. Najvyšší súd mal za preukázané, že žalovaný ako aj správca dane pri výkone daňovej kontroly, ako aj vo vyrubovacom konaní vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúc pre správne určenie dane v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane viedol dokazovanie s cieľom preveriť reálnosť obchodov deklarovaných faktúrami, snažil sa úplne a presne zistiť skutkový stav vecí tým, že si zaobstaral pri výkone daňovej kontroly nevyhnutné podklady a dôkazy. Správca dane nevykonával iba formálnu kontrolu dokladov, ale zameral sa predovšetkým na vecné plnenie, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

52. Kasačný súd v danom prípade odkazuje aj na nález Ústavného súdu I. ÚS 241/07-44, v ktorom sa uvádza: „...zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t. j. vzájomná

výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.“

53. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Preto ak krajský súd v napadnutom rozsudku po preskúmaní predmetnej veci dospel k rovnakému právnemu názoru ako žalovaný, teda o tom, že v danom prípade išlo o zneužitie práva na odpočet DPH, nedošlo tým k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci správnym súdom.

54. Námietku sťažovateľa ohľadom toho, že účastníkom konania nebol predložený ani úplný, ani originálny, ani žurnalizovaný spisový materiál, doklady predložené účastníkom konania, ako prílohy jeho vyjadrenia, sú až na výnimky iba fotokópie z jeho spisov, považuje kasačný súd za nedôvodnú. Ako uviedol aj žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti na základe uznesenia č. 20S/20/2016-34 zo dňa 22.02.2016 Krajský súd v Žiline v právnej veci o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného vylúčil jednotlivé rozhodnutia na samostatné konania. Na základe toho následne aj vyzval žalovaného na vyjadrenie sa k žalobe a predloženie spisov k jednotlivým konaniam vedeným samostatne pod značkami 20S/37/2016, 20S/36/2016, 20S/35/2016, 20S/34/2016 a 20S/20/2016. Z uvedených dôvodov na základe výziev Krajského súdu v Žiline predložil žalovaný spolu s vyjadrením k žalobe aj jeden originál žurnalizovaného spisu prvostupňového správcu dane ako aj žalovaného Finančného riaditeľstva SR a štyri overené fotokópie žurnalizovaného spisu z dôvodu, že daňová kontrola vzťahujúca sa k predmetným zdaňovacím obdobiam bola len jedna a vykonávaná ako jeden celok. Tieto spisy boli úplné, obsahovali kompletne všetky písomnosti a boli vedené v zmysle platného registratúrneho poriadku a registratúrneho plánu finančnej správy. Zároveň ako príloha k vyjadreniu k žalobe boli zaslané aj zoznamy, ktoré obsahovali presné číselné označenie dokumentov s označením druhu dokumentu a dátumu s očíslovaným poradím dokumentov nachádzajúcich sa v týchto spisoch, ako je tomu aj v prejednávanej veci a jeho spisovej dokumentácii.

55. Ďalšie skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňoval predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné s námietkami, ktoré namietal už v prvostupňovom konaní a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

56. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S.s.p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

57. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že ich náhradu sťažovateľovi nepriznal podľa § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 167 S.s.p.

58. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.