

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/99/2017
Identifikačné číslo spisu: 1015201791
Dátum vydania rozhodnutia: 20.08.2019
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015201791.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: Partner R.B. spol. s r.o., IČO: 35 783 729, so sídlom Račianska č. 96, 831 02 Bratislava, zast.: GMITERKO & PARTNERS advokátska kancelária s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 47 244 810, so sídlom Staromestská č. 3, 811 03 Bratislava, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 17. mája 2017 č.k. 2S 232/15-126, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Žalobcovi právo na náhradu trov kasačného konania v plnej výške p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti z 12.07.2017 (č.l 134) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp.zn. 2S 232/15 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného č. 1320331/2015 zo dňa 21.08.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 11) ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 443727/2015/9104403 zo dňa 13.05.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 36), obidve vydané v daňovom konaní, zrušil.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný sťažnostný bod:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil § 49 ods. 1 a 2, § 19 ods. 1 ako aj § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z."), v spojitosti s ust. § 24 a nasl. 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”).

II.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

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

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) znížený nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2013 v tam uvedenej sume na tom právnom základe, že žalobca pri svojich zdaniteľných obchodoch neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal pôvod tovaru vrátane jeho nasledujúcej prepravy v reťazci obchodných spoločností, ktorá vykazuje nielen znaky prítomnosti rizikových subjektov ale aj, že obchody dokladované týmito faktúrami nesledovali skutočne obchodný cieľ a naopak boli len nástrojmi na získanie daňovej výhody - finančných prostriedkov zo štátneho rozpočtu (str. 9 preskúmaného rozhodnutia).

Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

5. Výrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za dotknuté zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9104403/5/3928882/2014/MieŠ z 18.09.2014 (ďalej len „protokol“). V tejto súvislosti je potrebné zmieniť, že žalovaný pôvodné prvostupňové rozhodnutie správcu dane zo 06.11.2014 zrušil a uložil správcovi dane opätovne posúdiť rozhodujúce skutočnosti a vysporiadať sa s otázkou, či vzhľadom na všetky zistené okolnosti týkajúce sa skutkového stavu došlo k porušeniu zákona alebo k daňovému podvodu alebo k zneužitiu práva.

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

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

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

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

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

1) nákup tovaru (repka olejná) od dodávateľa AGROOBCHOD SK, s.r.o., Nitra (ďalej len „dodávateľ tovaru“), za údajné vykonanie ktorého vystavila spoločnosť PNZ, s.r.o., Vranov nad Topľou (ďalej len „vystaviteľ faktúry“) faktúru z 25.07.2013 (tiež „dodávateľská faktúra“) na sumu 525.280,- €,

a) nákup tovaru žalobca preukazoval dodávateľskou faktúrou a vážnymi lístkami ako aj

b) nákladným listom CIM a odberateľskou faktúrou č. 172/13 (tiež „odberateľská faktúra“) z titulu predaja tovaru za na sumu 529.269,50 € v prospech spoločnosti Glencore Grain Czech s.r.o., Praha, Česká republika (ďalej len „český odberateľ“),

2) správca dane miestnym zisťovaním zistil, že

a) dodávateľ tovaru zanikol k 18.12.2013 (t.j. takmer 5 mesiacov po údajnom vykonaní zdaniteľného obchodu) v dôsledku zlúčenia s nástupníckou spoločnosťou MHM-SERVIS s.r.o., Trenčín (ďalej len „nástupca dodávateľa“), ktorej

i) na adrese sídla nástupcu dodávateľa sa nachádza polyfunkčný dom, kde nie sú základné identifikačné znaky obvyklé pre sídlo obchodnej spoločnosti, t.j. že ide v tomto prípade o rizikový subjekt,

ii) po predvedení príslušníkmi policajného zboru, pán X. V. ako konateľ nástupcu dodávateľa (osoba bez domova) do zápisnice podľa žalovaného uviedol:

„že neznámi ľudia mu ponúkli zárobok. aby pred notárom podpísal nejaké papiere, ktoré podpísal bez toho, aby ich prečítal; na činnosti spoločnosti sa žiadnym spôsobom nepodieľal, žiadne doklady spoločnosti AGROOBCHOD SK, s.r.o. neprevzal, žiadne doklady tejto spoločnosti nemá. X. V. sa tiež vyjadril, že žiadne doklady od spoločnosti AGROOBCHOD SK, s.r.o. neprevzal a k Čestnému vyhláseniu o prevzatí účtovných dokladov zo dňa 04.09.2013, ktoré mu dal správca dane k nahliadnutiu uviedol, že podpis na čestnom vyhlásení je jeho, ale nepamätá si ani podpisovanie ani žiadne prevzatie dokladov, žiadne doklady nemá, jedine občiansky preukaz a zdravotnú kartu.“

b) pán D. J. (pôvodný konateľ dodávateľa tovaru v čase tvrdeného dodania tovaru) do zápisnice slovne potvrdil realizáciu dodávok tovaru pre žalobcu v zmysle správcom dane mu predložených faktúr; slovne potvrdil ich záúčtovanie v účtovníctve dodávateľa tovaru s tvrdením, že boli zaplatené a daň bola overená,

i) žiadne doklady ani iné dôkazy preukazujúce pravdivosť jeho tvrdení nepredložil s odôvodnením, že všetky doklady odovzdal X. V.,

c) dopravná spoločnosť INTRASPEDITION, s.r.o. Kľušov, ako označený prepravca tovaru (ďalej tiež „dopravca tovaru“) zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou STRENDREZ s.r.o., Dubnica nad Váhom,

i) na adrese sídla spoločnosti STRENDREZ s.r.o., Dubnica nad Váhom sa nenachádzajú základné identifikačné znaky obvyklé pre sídlo obchodnej spoločnosti,

ii) konateľ spoločnosti STRENDREZ s.r.o., Dubnica nad Váhom p. P.Á. A. bol v tom čase vedený ako osoba bez domova, ktorú sa nepodarilo predviesť ani príslušným Obvodným oddelením PZ, t.j. ide aj v tomto prípade o rizikový subjekt,

iii) konateľ spoločnosti VK autoservis, s.r.o., Bardejov, ako majiteľ vozidiel údajne použitých na prepravu, do zápisnice potvrdil, že predmetné vozidla boli prenajaté dopravcovi tovaru,

d) na základe medzinárodnej výmeny informácií (tiež „MVI“) správca dane zistil, že český odberateľ tovar prijal od žalobcu a použil ho k vlastnej výrobe - lisovanie olejov, ktoré následne predáva rôznym spoločnostiam,

e) konateľ vystaviteľa faktúry, pán P. B.

i) potvrdil fakturované dodanie tovaru pre žalobcu,

ii) prepravu tovaru zabezpečoval dodávateľ tovaru,

iii) vyskladnenie tovaru pre žalobcu bolo realizované prostredníctvom SMS správ,

iv) tovar bol žalobcom ďalej dodaný prostredníctvom železnice vlečkou, ktorú má vystaviteľ faktúry k

dispozícií.

7. Čo sa týka námietky žalobcu, že správca dane nepoprel existenciu tovaru a jeho dodanie žalobcom českému odberateľovi, a preto nie sú zrejmé závery, že dodávateľovi tovaru pri dodaní tovaru nevznikla daňová povinnosť, žalovaný uviedol, že vznik daňovej povinnosti zák. č. 222/2004 Z.z. upravuje v ust § 19 ods. 1 tak, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Vzniku daňovej povinnosti teda predchádza dodanie tovaru, čo v danom prípade nebolo vierohodným a preukazným spôsobom potvrdené. Postup správcu dane pri hodnotení veci bol podľa žalovaného v súlade so zák. č. 222/2004 Z.z., keď uviedol, že vykonaným preverovaním deklarovaných transakcií sa nepreukázal pôvod tovaru, ani to že pri tomto plnení vznikla daňová povinnosť.

8. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä nemožnosť preverenia zdaniteľného obchodu z dôvodu zlúčenia dodávateľa tovaru a dopravcu tovaru do spoločností s konateľmi - osobami bez domova) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že napriek existencii dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu, sa nepreukázal pôvod tovaru vrátane jeho nasledujúcej prepravy v obchodnom reťazci spoločností (t.j. od spoločnosti AGROOBCHOD SK, s.r.o. > k spoločnosti PNZ, s.r.o. > k spoločnosti Partner R.B. spol. s.r.o. > k spoločnosti Glencore Grain Czech s.r.o.) v rámci územia Slovenskej republiky (preukázať, že na dodávateľskej faktúre uvedený dodávateľ tovaru skutočne fakturovaný tovar žalobcovi aj dodal - str. 9 preskúmaného rozhodnutia) a ani to, že pri tomto plnení vznikla daňová povinnosť.

9. V reťazci spoločností obchodujúcich s repkou olejnou sa podľa žalovaného na začiatku nachádzajú rizikové subjekty, ktoré sú nekontaktné, so správcom dane nekomunikujú, nepreberajú poštu, nepredkladajú doklady, ich konatelia sú osoby bez domova. Týmto žalobca neunesol dôkazné bremeno, pričom týmto konaním zúčastnených daňových subjektov bola vytvorená situácia, že nebolo možné získať dôkazy o pôvode fakturovaného tovaru a tak vylúčiť možnosť, žeby tovar mohol pochádzať z trestnej činnosti. Žalovaný potvrdil správnosť vyššie uvedeného záveru správcu dane.

10. V súvislosti s námietkou žalobcu, že samotné porušenie povinností predchádzajúcich subjektov dodávateľského reťazca nemôže mať za následok nepriznanie práva na odpočítanie dane u odberateľa, ak materiálne a formálne podmienky pre uplatnenie daného práva boli splnené a ak odberateľ nevedel a ani nemohol vedieť, že niektorý z predchádzajúcich subjektov reťazca sa dopustil nezákonnosti (viď rozsudky Súdneho dvora Európskej únie - ďalej len „Súdny dvor“ v spojených veciach C - 354/03, C - 353/03, C - 484/03 Bonik, vo veci C -285/11, C-80/11 a C-142/11 Mahagében a Dávid), žalovaný uviedol, že v spomenutých veciach vždy išlo o reálne zdaniteľné obchody na rozdiel od preskúmanej veci.

11. Tiež žalovaný v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č. Afs 61/2008 zo dňa 27. novembra 2008 a vyjadril sa k zásade daňovej neutrality.

III.

Konanie na správnom súde

12. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca postupom podľa Občianskeho súdneho poriadku (ďalej na účely rozsudku len „O.s.p.“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu zo 23.10.2015.

13. Krajský súd v Bratislave ako správny súd konajúci po 01.07.2016 v zmysle ustanovenie § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej na účely rozsudku len „S.s.p.“) posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia v rozsahu dôvodov uvedených v žalobe, ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a dospel k záveru (viď bod 16 napadnutého rozsudku), že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Preto postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. v napadnutom rozsudku vyslovil, že preskúmané rozhodnutie zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie.

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

Podľa § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak

e) zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci, [...]

....

14. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd poukázal na to, že tvrdenie žalovaného, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, je potrebné preveriť početnou judikatúrou Súdneho dvora, najmä vyššie uvedenou (viď body 24 a 25 napadnutého rozsudku). V tejto súvislosti zdôraznil (viď bod 27 napadnutého rozsudku), že je povinnosťou príslušných daňových úradov predložiť dostatočné objektívne dôkazy, že skutočnosti nasvedčujúce o podvodnom alebo zneužívajúcom spôsobe dovoľávania sa noriem práva Únie sú splnené. Preverenie správnosti týchto záverov prináleží vnútroštátnemu súdu.

15. So zdôraznením záverov judikatúry Súdneho dvora (rozsudok Súdneho dvora vo veci C -18/13, bod 31 a 32 vo veci Maks Pen EOOD) správny súd zdôraznil, že samotná skutočnosť, že v preskúmvanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach, ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok.

16. V tejto súvislosti správny súd s predchádzajúcim odkazom na ust. 24 Daňového poriadku zdôraznil (viď bod 34 napadnutého rozsudku), že nie je možné od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností, na ktorých sa sám nepodieľal s následnou satisfakciou v podobe stanovenia výsledku zo strany správcu dane, že „daňový subjekt neuniesol dôkazné bremeno“. Podľa správneho súdu s citáciou rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/V/2011 zo dňa 15. marca 2011 daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa.

17. V uvedenej súvislosti tiež správny súd (viď bod 35 napadnutého rozsudku) rozhodne nesúhlasil s argumenty žalovaného, že vzhľadom na dôkaznú situáciu možno považovať postup žalobcu za nedobromyseľný v kontexte skúmania zákonnosti jeho počínania ako účastníka reťazca firiem, kedy plnenie v niektorej časti reťazca mohlo byť poznačené protiprávnosťou konania niektorého z jeho účastníkov. Len zistenie, že obchodné spoločnosti, ktoré boli subdodávateľmi žalobcu, boli v čase výkonu daňovej kontroly nekontaktné a ich súčasní štatutárni zástupcovia sú osoby bez domova, to správny súd nepovažoval za dostatočné na konštatovanie takého záveru.

18. Ďalej správny súd s prihliadnutím na hore citovanú judikatúru Súdneho dvora predložil dve možné alternatívy postupu správcu dane

1) pokiaľ by sa v daňovom konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, že plnenia deklarované v dôkazoch produkovaných žalobcom nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, potom by bolo podľa správneho súdu namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, pričom títo prostredníctvom súvisiacich plnení, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky na odpočet dane, potom by bolo možné odoprieť žalobcovi vrátenie dane (viď bod 37 napadnutého rozsudku), alebo

2) pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody síce prebehli, avšak žalobca bol pritom súčasťou reťazca subjektov, v ktorom sa vyskytol daňový podvod, resp. jedna (popríklad viaceré) z osôb poskytujúcich zdaniteľné plnenia, ktorá vystavila faktúru, sa dopustila nezákonnosti, v takom prípade mohli daňové orgány zamietnuť žalobcovi právo odpočítať hodnotu splatnej alebo zaplatenej dane, avšak len za predpokladu, že tieto orgány objektívne preukázali, že žalobca vedel alebo mal vedieť,

že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď bod 38 napadnutého rozsudku).

19. Pre správny súd z administratívneho spisu celkom jednoznačne vyplýva (viď bod 39 napadnutého rozsudku), že daňové orgány nezistovali, či žalobcom deklarovaná dodávka tovaru bola naozaj uskutočnená, ale vychádzali pri tom len zo skutočnosti, že deklarované plnenia nemali za preukázané medzi žalobcovým dodávateľom tovaru a vystaviteľom faktúry, hoci konateľ dodávateľa tovaru potvrdil, že predmetný tovar dodal žalobcovi.

20. V preskúvanom konaní je ďalej podľa správneho súdu neakceptovateľné (viď bod 41 napadnutého rozsudku), že žalovaný žalobcu v podstate sankcionoval za to, že v reťazci spoločností obchodujúcich s predmetným tovarom sa na začiatku nachádzajú (podľa žalovaného) nekontaktné subjekty.

21. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že úlohou žalovaného v ďalšom konaní bude odstrániť v rozsudku uvedené rozpory, opätovne posúdiť všetky v konaní zistené skutočnosti (vykonané dôkazy), zhrnúť ich a podrobnejšie zhodnotiť z hľadiska z hľadiska ich právnej relevancie. Zároveň v zmysle vyššie naznačeného bude jeho úlohou zadovážiť dôkazy, z ktorých bude zrejmé, či došlo k dodávke predmetného tovaru zo strany žalobcu k jeho českému odberateľovi.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

22. Proti napadnutému rozsudku sťažovateľ v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť zo dňa 12.07.2017 (č.l. 134) spísanú zamestnancom žalovaného s požadovaným vysokoškolským právnickým vzdelaním druhého stupňa z dôvodu uvedeného v

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

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

- nesprávne posúdil uplatnenie nároku na odpočítane dane predložením dodávateľskej faktúry, o správca dane preveroval celý obchodný reťazec s tovarom (viď schéma v bode č. 8), o pričom na pôvod tovaru od dodávateľa tovaru a vystaviteľa faktúry neboli predložené dôkazy, o nebola ani preukázaná preprava označeným dopravcom tovaru,
- prehliadol, že žalobca sa zapojil do reťazového obchodu, ktorého cieľom bolo získanie daňovej výhody a zneužitie práva Európskeho spoločenstva, o správca dane sám rozsiahlym zisťovaním dospel k záveru o nezistení pôvodu tovaru, o obchodné transakcie deklarované účtovnými dokladmi od žalobcu nenesú znaky základných a reálnych princípov obchodnej činnosti, o na začiatku reťazca sa nachádzajú rizikové subjekty, o spoločnosti v reťazci následne účelovým zlúčením previedli svoje obchodné podiely na spoločnosti, kde konatelia sú osoby bez domova, nemajú znalosť o obchode a ani skúseností s podnikateľskou činnosťou, nedisponujú žiadnymi daňovými ani účtovnými dokladmi.

24. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie.

B)

25. Z vyjadrenia žalobcu z 14.08.2017 (č.l. 139) vyplýva, že žalobca považuje napadnutý rozsudok za vecne správny a s napadnutým rozsudkom, ako aj s jeho odôvodnením, sa plne stotožňuje. Tiež upozornil, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti opakuje tvrdenia uvedené už v predošlom konaní.

26. Ďalej žalobca citoval relevantný text uvedených v bodoch 31 a 32 rozsudku Súdneho dvora vo veci

sp.zn. C-18/13, pričom prezentoval svoju argumentáciu, prečo je situácia v uvedenom rozsudku identická. Obdobne žalobca argumentuje aj v prípade rozsudkov Súdneho dvora C-285/11 BONIK

27. Ďalej sa žalobca vyjadril k argumentom sťažovateľa o možnom podvode žalobcu. Tieto spochybňoval tvrdením o dlhodobých obchodných stykoch žalobcu s vystaviteľom faktúry ako aj s českým odberateľom, resp. s jeho maďarskou obdobou. Preto aj z tohto pohľadu vyznieva tvrdenie sťažovateľa o formálnom vstupe žalobcu do deklarovaného obchodného reťazca absurdne a účelovo.

28. Záverom žalobca konštatoval, že sťažovateľ nepredložil žiadne dôkazy ani neuviedol žiadne skutočnosti, ktoré by preukazovali, že

(i) by v predchádzajúcich stupňoch dodania tovaru došlo k podvodnému konaniu,

(ii) že by žalobca o tomto podvodnom konaní mal vedomosť alebo bol jeho súčasťou a

(iii) že by dodanie deklarované žalobcom pre českého odberateľa nebolo riadne vykonané, resp. že by bolo fiktívne.

29. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Pre prípad úspechu si žalobca neuplatnil nárok na náhradu trov kasačného konania.

V.

Právne názory kasačného súdu

30. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a/ S.s.p.) a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 20.08.2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.)

31. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmvanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

32. Rovnako kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 S.s.p. prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu vytýkaných nedostatkov konania správneho súdu a napadnutého rozsudku v rozsahu sťažnostných bodov.

33. V takto vymedzenom rámci prieskumu a pri nemennosti skutkového stavu (§ 454 v spojení s § 441 S.s.p.) o preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) kasačný súd pristúpil k prieskumu oprávnenosti hore uvedeného kasačného dôvodu (uvedených kasačných dôvodov).

34. Sťažovateľ generálne namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil relevantné ustanovenia zák. č. 222/2004 Z.z. V tejto súvislosti najmä poukazuje v sťažnostných bodoch na to, že žalobca sa zapojil

do reťazového obchodu, ktorého cieľom bolo získanie daňovej výhody a zneužitie práva Európskeho spoločenstva.

35. Kasačnému súdu z napadnutého rozsudku jednoznačne vyplýva, že správny súd poukázal na argumentáciu sťažovateľa ako aj správcu dane (viď bod č. 24 napadnutého rozsudku), že obchody deklarované žalobcom ako titul na zdaniteľné plnenia, z ktorých mu vznikol nárok na odpočítanie DPH, neprebehli spôsobom tvrdným žalobcom. Ďalej žalobca nepreukázal ich reálnosť, pretože nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia, neuniesol dôkazné bremeno, keď sa mu právne relevantným spôsobom nepodarilo preukázať prijatie zdaniteľných obchodov deklarovaných vo faktúrach od dodávateľa, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená.

36. Pre kasačný súd je nepochybné, že sťažovateľ tvrdí na jednej strane porušenie vnútroštátnych predpisov žalobcom na vykonanie práva únie pre jednotný systém DPH a na strane druhej vyzdvihuje zneužitie práva alebo podvodné konanie žalobcu v reťazci subjektov obchodujúcich s tovarom, kde však dôkazné bremeno prechádza na správcu dane.

37. Na prvom mieste musí kasačný súd zdôrazniť, že úlohou správcu dane je okrem iného v rozhodnutí presne vymedziť právne predpisy, podľa ktorých sa rozhodovalo. Vo vzťahu k nároku uplatnenému žalobcom v režime DPH správca dane konštatoval (č.l. 43 a 44) porušenie § 49 ods. 1 a odseku 2 písm. a) a § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. pri dodávateľskej faktúre č. 471/13. Podľa správcu dane „Vykonané šetrenia ho vedú k záveru, že konaním zúčastnených daňových subjektov bola umelo vytvorená situácia s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania dane z pridanej hodnoty“.

Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

38. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd prisvedčiť argumentácii správneho súdu, že sťažovateľ si mal predovšetkým v odvolacom daňovom konaní ujasniť, na akom právnom základe pristúpil správca dane k neuznaniu práva žalobcu na odpočet dane a z toho vyplývajúcich procesných dôsledkov. Totiž, pokiaľ správca dane po vykonanom dokazovaní konštatuje, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 Daňového poriadku, potom mal súčasne aj argumentovať, ktoré hmotnoprávne alebo procesné podmienky zdaniteľného obchodu potrebné na vznik tohto práva, t.j. v zmysle vyššie uvedených ustanovení § 49 a § 51 (viď bod č. 37) žalobca nesplnil.

39. Ak však správca dane konštatuje konanie podvodné s následkom daňového úniku, resp. existenciu umelej konštrukcie (opätovne viď bod č. 37), ktorá je zachytená v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku, potom je správca dane sám zaťažený dôkazným bremenom, a musí objektívne preukázať v zmysle relevantnej judikatúry Súdneho dvora (napríklad rozsudok v spojených veciach sp.zn. C-80/11 Mahagében a C-142/11 Dávid), že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočítanie DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany tohto vystaviteľa alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. Tento záver vychádza zo všeobecného predpokladu, že daňový subjekt sa nemôže podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Európskej únie.

Podľa § 3 ods. 5 veta druhá Daňového poriadku v citovanom znení na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

40. Avšak toto si správca dane a s ním aj sťažovateľ vôbec neujasnili. Sťažovateľ na str. 7

preskúmaného rozhodnutia zosumarizoval právne ustanovenia, na základe ktorých sa bude rozhodovať. Hoci záverom sťažovateľ potvrdil správnosť a zákonnosť aj hore uvedeného záveru správcu dane, že situácia zistená u žalobcu je charakterizovaná konaním za účelom umele vytvorenej situácie a získania neoprávnenej daňovej výhody, naplnenie ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku ako aj relevantnej judikatúry Súdneho dvora nebolo sťažovateľom odôvodnené.

41. Na druhej strane sťažovateľ (č.l. 16, t.j. str. 6 preskúmaného rozhodnutia) konštatoval, že :
Odvolávajúci sa daňový subjekt predloženou odberateľskou faktúrou č. 172/13 deklaroval predaj nakúpeného tovaru (repky olejnej) od spoločnosti PNZ, s.r.o. spoločnosti Glencore Grain Czech s.r.o., Na Strži 65/1702, 140 00 Praha, Česká republika, EU VAT RN: CZ24822787 v celkovej sume 529 269,50EUR. Odvolávajúci sa k fakturovanej cene neuplatnil daň z pridanej hodnoty a uvedenú dodávku vykázal s oslobodením od dane z pridanej hodnoty. Správca dane preveroval dodanie fakturovaného tovaru do Českej republiky spoločnosti Glencore Grain Czech s.r.o. medzinárodnou výmenou informácií, pričom zistil, že česká spoločnosť tovar prijala a použila ho k vlastnej výrobe - lisovanie olejov, ktoré následne predáva rôznym spoločnostiam."

42. Na tomto mieste musí kasačný súd prezentovať svoje pochybnosti, o ktorom to práve žalobcu vlastne správca dane chcel rozhodnúť. Na jednej strane správca dane poukazuje na právny dôvod vzniku dane prostredníctvom § 19 zák. č. 222/2004 Z.z., t.j. na základe dodania tovaru, avšak na druhej strane opisuje skutočnosti, ktoré nasvedčujú nároku žalobcu na oslobodenie od dane v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z., t.j. pri dodaní tovaru do iného členského štátu, t.j. Českej republiky.

43. Pritom jediným usmernením pre vykonanie súdneho prieskumu je to, že správca dane znížil nadmerný odpočet žalobcu za zdaňovacie obdobie júl 2013 o sumu odpočtu DPH vo výške 105.056,00 €. Táto suma by skutočne nasvedčovala údajom uvedeným vo faktúre č. 471/13 vystaviteľom faktúry, lebo na faktúre č. 172/13 DPH v zmysle § 43 zák. č. 222/2004 Z.z. údaj o sume DPH absentuje.

44. Chýbajúci opis nepriznaného práva v režime zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj jeho právnej kvalifikácie s neuvedením konkrétnych zákonných dôvodov nepriznania tohto práva správcom dane je porušením vyššie citovaného ustanovenia § 63 ods. 5 Daňového poriadku, nakoľko robí takéto rozhodnutie nepreskúmateľným. Z uvedeného dôvodu kasačný súd neprisvedčil argumentácii sťažovateľovi.

45. Pokiaľ sťažovateľ chcel potvrdiť správcom dane deklarovaný záver o umelom vytvorení situácie s cieľom získania daňovej výhody (viď už citovaný bod č. 37), potom musel v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia zásadne vychádzať z judikatúry Súdneho dvora. Z jeho doktríny o zákaze zneužitia daňového práva (napríklad rozsudok vo veci sp.zn. C-255/02 Halifax a spol. a ďalšie rozsudky - ďalej tiež „doktrína zneužitia práva“) vyplýva záver, že ak daňové orgány nepreukázali uskutočnenie zdaniteľných obchodov ako aj neexistenciu predmetných zdaniteľných plnení, potom bolo z ich strany potrebné objektívne preukázať, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca (viď tiež už raz citovaný rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 z 21.06.2012 - Mahagében a Dávid). Týmto sa na správcu dane preniesie dôkazné bremeno.

VI.

46. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok spĺňa zákonné požiadavky na formálne i obsahové náležitosti rozsudku požadované v zmysle § 139 S.s.p. Uvedený rozsudok správneho súdu dostatočne vychádza zo zisteného skutkového stavu, ktorého právna subsumácia pod právo Únie a judikatúru Súdneho dvora bola riadne správnym súdom odôvodnená. Kasačný súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku o tom, že u preskúmaného rozhodnutia zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci.

47. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

48. Pokiaľ sťažovateľ argumentoval rozhodovacou činnosťou Súdneho dvora, tu kasačný súd upozorňuje, že táto je pre oblasť dane z pridanej hodnoty mimoriadne rozsiahla. Pre správne posúdenie veci podľa názoru kasačného súdu nie je podstatné, koľko „judikátov“ ten ktorý účastník cituje, ale rozhodujúce je, čo z týchto rozhodnutí Súdneho dvora je možno aplikovať na preskúvanú vec, teda k akým právnym záverom s ohľadom na obdobné skutkové okolnosti prípadu a relevantnú právnu úpravu správny súd v tam riešenom prípade dospel, a ako následne tieto právne závery dopadajú aj na preskúvanú vec.

49. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení sťažnostných bodov a vyjadrenia žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo svojej staršej judikatúry (čl. 1 ods. 1 ústavy), pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

51. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd na základe princípu úspešnosti žalobcu, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).