

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/117/2020
Identifikačné číslo spisu: 8019200048
Dátum vydania rozhodnutia: 25. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200048.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a z členiek senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobkyne: ICE DREAM s.r.o., so sídlom Teplická 2185/34, 058 01 Poprad, IČO: 36 475 939, zastúpenej advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, so sídlom Gelnická 33, Košice; proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica; o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. 102254662/2018 zo dňa 14. novembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 5S 4/2019-88 zo dňa 17. septembra 2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 5S 4/2019-88 zo dňa 17. septembra 2020 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január až december 2014.

2. Počas výkonu daňovej kontroly správca dane preveroval skutočnosti týkajúce sa žalobcom uplatneného odpočítania dane v zdaňovacom období máj 2014:

a. z faktúry č. 20140036 zo dňa 2. mája 2014 za dodanie kuracích prís mrazených 2 kg balenie v množstve 22.488 kg od dodávateľa A.P.P.I. spol. s r.o. v celkovej sume 83.285,50 €, z toho DPH v sume 13.897,58 €,

b. z faktúry č. 22052014 zo dňa 22. mája 2014 za dodanie kuracích prs mrazených 2 kg balenie v množstve 20.244 kg od dodávateľa Pyrosafestol, s.r.o. v celkovej sume 72.878,40 €, z toho DPH v sume 12.146,40 €,

c. z faktúr č. 20140014 zo dňa 6. mája 2014 za dodanie kuracích prs v celkovej sume 85.256,50 €, z toho DPH v sume 14.209,42 €; č. 20140016 zo dňa 13. mája 2014 za dodanie syrov v celkovej sume 69.590,32 €, z toho DPH v sume 11.598,39 €; č. 20140017 zo dňa 20. mája 2014 za dodanie kuracích prs v celkovej sume 86.887,58 €, z toho DPH v sume 14.481,26 € od dodávateľa S Trade Group s.r.o.

3. Správca dane rozhodnutím č. 101014507/2018 zo dňa 22. mája 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) neuznal žalobkyni uplatnené odpočty DPH (bod 2) a podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 66.333,05 € na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2014.

4. Vo vzťahu k obchodu žalobkyne so spoločnosťou A.P.P.I. spol. s r.o. správca dane uviedol, že žiadna zo spoločností zapojených do reťazca fakturácie s tovarom nepreukázala pôvod dodávaného mäsa, nepredložili dôkazy o tom kto a na koho účet vykonal prepravu. Tieto skutočnosti ho viedli aj k neuznaniu uplatneného odpočtu.

5. Odpočet uplatnený žalobkyňou z obchodu so spoločnosťou Pyrosafestol, s.r.o. správca dane neuznal na základe výsledkov daňovej kontroly DPH za zdaňovacie obdobie január 2014, marec až december 2014 vykonanej u spoločnosti A.P.P.I. spol. s r.o. z dôvodu, že žalobkyňa predložila správcovi dane iba formálne dôkazy o nákupe tovaru. Správca dane spochybnil skutočný obsah právneho úkonu vyplývajúceho z predloženej faktúry.

6. Podľa správcu dane žiaden z daňových subjektov zapojených do reťazca fakturácie mrazeného kuracieho mäsa (DUO ZH s.r.o., Pyrosafestol, s.r.o.) nepredložil dôkazy o pôvode mäsa a o vykonanej preprave tovaru. Štatutárni zástupcovia uvedených daňových subjektov predmetné zdaniteľné obchody potvrdili iba formálne bez predloženia dôkazov, odvolávajúc sa slovné na to, že prepravu tovaru mal zabezpečovať ich dodávateľ a preprava tovaru bola zahrnutá v cene tovaru. Nevedeli uviesť miesto nakládky mäsa, mená vodičov, evidenčné čísla vozidiel. Porovnaním výpovedí J. Q. Š. a J. D. správca dane zistil značné rozpory a zjavné nezrovnalosti, na základe čoho konštatoval, že preverované dodania sa neuskutočnili, pretože daňové subjekty Pyrosafestol, s.r.o. a DUO ZH, s.r.o. nepreukázali, že sa tieto obchody reálne uskutočnili, nepreukázali vznik daňovej povinnosti pri dodaní týchto tovarov, nepreukázali materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov, nepreukázali pôvod preverovaných tovarov, nepreukázali uskutočnenie prepravy a ani nedisponujú materiálno-technickým zabezpečením pre činnosť obchodovania s deklarovávaným tovarom.

7. Správca dane preto konštatoval, že obchodná transakcia deklarovaná dodávateľom Pyrosafestol, s.r.o. v zdaňovacom období máj 2014 nebola uskutočnená týmto dodávateľom, preto mu nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru a žalobkyni nevzniklo právo na odpočítanie DPH.

8. Správca dane neuznal žalobkyni ani odpočet DPH z obchodov so spoločnosťou S Trade Group s.r.o. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, ale spochybnil skutočnosť, že tovar dodala spoločnosť uvedená na faktúrach. U dodávaného tovaru nebol hodnoverne preukázaný jeho skutočný pôvod, zabezpečenie jeho prepravy a ani nie je zrejmé, kto v skutočnosti znášal náklady na prepravu. Správca dane mal za preukázané, že spoločnosti Amato Company s.r.o. a Amato EU s.r.o. boli subjektmi nastričenými, simulujúcimi deklarované obchodné transakcie a nikdy nenadobudli ekonomické vlastníctvo, t. j. právo nakladať s tovarom ako vlastník. Tovar v mene týchto spoločností objednával J. H. B., konateľ spoločnosti S Trade Group s.r.o., Š. W., H. X., konateľ žalobkyne, J. M. W., ktorý podľa vyjadrenia H. X. pracuje na základe zmluvy ako vedúci obchodu žalobkyne a komunikuje hlavne s dodávateľmi. Spoločnosti Amato Company s.r.o. a Amato EU s.r.o. prevzali na seba úlohu domnelého skutočne zodpovedného subjektu v obchodnom reťazci, avšak v reťazci dopredu zorganizovanom a premyslenom. V skutočnosti nikdy nevykonávali ekonomickú činnosť, len ju

simulovali, nikdy nenadobudli vlastnícke právo k tovaru, a preto nemohli toto právo preniesť ani na ďalší subjekt v obchodnom reťazci a nemohlo vzniknúť ani právo na odpočítanie dane. Ide o nárazníkové spoločnosti, ktoré sú súčasťou reťazca dodávateľov, ktorých úlohou je vystavovanie faktúr za účelom odpočítania dane na vstupe u odberateľov.

9. Ďalej zabezpečené dôkazy podľa správcu dane preukazujú, že žalobkyňa mala vedomosť o transakciách poznačených podvodom a priamo sa na nich podieľala tým, že objednávala tovar v mene iných spoločností, t. j. spoločností Amato EU s.r.o. a Amato Company s.r.o., ktoré tento tovar ďalej fakturovali spoločnosti S Trade Group, s.r.o. a táto spoločnosť následne žalobkyni, a tiež sama vyberala dodávateľov pre spoločnosť S Trade Group, s.r.o.. Žalobkyňa preukázateľne vedela o týchto obchodných transakciách, pretože ich sama organizovala, dávala pokyny dodávateľom a jednoznačne musela mať vedomosť, že ona sama je skutočným odberateľom tovaru. Žalobkyňa sa svojím konaním s plným vedomím priamo zúčastnila na plnení poznačenom podvodom.

10. Žalovaný rozhodnutím č. 102254662/2018 zo dňa 14. novembra 2018 (ďalej len ako „žalované rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. Konštatoval, že daňovou kontrolou správcu dane zistil, že tovar bol dodávaný v reťazci Tradeco, s.r.o. alebo MADE GROUP s.r.o. (Česká republika), DUO ZH, s.r.o., Pyrosafestol, s.r.o., A.P.P.I spol. s r.o., FEGA FROST, s.r.o. (žalobkyňa), v reťazci DUO ZH, s.r.o., Pyrosafestol, s.r.o., FEGA FROST, s.r.o. (žalobkyňa) alebo v reťazci Amato Company s.r.o., alebo A.P.P.I spol. s r.o., S Trade Group, s.r.o., FEGA FROST, s.r.o. (žalobkyňa), pričom tovar bol reálne prepravený od českého a poľského dodávateľa priamo k žalobkyni, čo bolo zistené na základe prepravných dokladov (CMR) predložených žalobkyňou. Na CMR je ako odosielateľ uvedená spoločnosť MADE GROUP s.r.o. a BESTRADE Rzeszów.

11. Žalovaný mal za preukázané, že do reťazca obchodovania s kuracím mäsom boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť (DUO ZH, s.r.o., Amato company s.r.o.), a preto nemohli nadobudnúť právo disponovať s tovarom ako vlastníak a logicky toto ani preniesť na iné osoby. Zapojené boli tiež daňové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikujú, nespupracujú, nepreberajú poštu, nepredkladajú daňové doklady a v súčasnosti sú zlúčené v iných spoločnostiach. Počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní nebolo preukázané, kto v skutočnosti objednal, zabezpečil a znášal náklady na prepravu tovaru, dodávateľia neboli evidovaní v systéme Štátnej veterinárnej a potravinovej správy Slovenskej republiky, a to aj napriek tomu, že mali obchodovať s mrazeným mäsom. Dodania tovarov boli potvrdené formálne a o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu neboli predložené žiadne dôkazy.

12. Daňové subjekty A.P.P.I spol. s r.o., Pyrosafestol, s.r.o. a DUO ZH, s.r.o. nepreukázali materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov, ani vznik daňovej povinnosti. Porovnaním výpovedí konateľky spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. P. K., konateľ a spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. J. Q. Š. a konateľky spoločnosti DUO ZH, s.r.o. J. D. správca dane zistil značné rozpory a zjavné nezrovnalosti v súvislosti s obchodovaním s mrazenými kuracími prsiami. J. Q. Š., ktorý v kontrolovanom zdaňovacom období bol konateľom daňového subjektu Pyrosafestol, s.r.o. a zároveň osobou oprávnenou konať za spoločnosti MADE GROUP s.r.o., Praha a Tradeco s.r.o., Uherské Hradište, pri vypočúvaní na Kriminálnom úrade finančnej správy dňa 13. marca 2015 okrem iného uviedol, že všetky transakcie robil za účelom krátenia DPH. Pyrosafestol, s.r.o. nepodával daňové priznania na DPH a od 25. júna 2014 je vymazaný z obchodného registra. Zanikol v dôsledku zlúčenia a právny nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., Dr. I. Markoviča 1, Nové Mesto nad Váhom. Posledný konateľ spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. V. Š. správcovi dane uviedol, že spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o. nepozná a nemá žiadne účtovné doklady.

XX. P. K., konateľka spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o., k obchodným transakciám so žalobkyňou uviedla, že miesto nakládky tovaru nepozná, tovar bol nakupovaný od dodávateľa s prepravou, pri nakládke nebol nikto prítomný, miestom vykládky tovaru boli mraziarne v Seredi, tovar nakupovala od svojho dodávateľa s prepravou, preprava bola zabezpečovaná dodávateľom a bola zahrnutá v cene tovaru, preto nedisponuje evidenčnými číslami vozidiel, ktoré zabezpečovali prepravu preverovaného

tovaru. Daňový subjekt A.P.P.I spol. s r.o. nevlastní skladovacie priestory a v prípade potreby sa v období roka 2014 používali na skladovanie skladovacie priestory daňového subjektu TENDERFOOD AB, s.r.o. v daňovom subjekte MRAZIARNE a.s., Sládkovičovo. Daňový subjekt A.P.P.I spol. s r.o. v roku 2014 nakupoval tovar od daňového subjektu Pyrosafestol, s.r.o. a daňového subjektu N&Y s.r.o. Miestom vykládky preverovaného tovaru pre žalobcu boli Mraziarne v Seredi. Preprava bola zabezpečovaná dodávateľom a bola zahrnutá v cene tovaru.

14. Na začiatku reťazca je daňový subjekt DUO ZH, s.r.o., ktorý posledné daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty podal za zdaňovacie obdobie október 2013. Dňa 31. augusta 2014 mu správca dane z úradnej moci zrušil registráciu pre daň z pridanej hodnoty z dôvodu, že so správcom dane nespokojuje, na jeho výzvy nereaguje, neposkytuje mu potrebnú súčinnosť a opakovane porušuje svoje daňové povinnosti. Konateľkou spoločnosti DUO ZH, s.r.o. od 1. júla 2013 do 27. októbra 2015 bola J. D., ktorá uviedla, že túto spoločnosť nezaložila, spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemá žiadne účtovné doklady, nevie, kto spracováva a podáva daňové priznania, a nevie, kde sa nachádzajú účtovné doklady, nevlastní žiadny hnutel'ny a nehnuteľný majetok, cenné papiere ani peniaze v hotovosti a ani na účte v bankách, nevie o žiadnych úkonoch vykonávaných v mene spoločnosti DUO ZH, s.r.o. Spoločnosť DUO ZH, s.r.o. zanikla dňa 28. októbra 2015 zlúčením so spoločnosťou FAMAX plus s.r.o.

15. Z výsledkov a záverov daňovej kontroly vykonanej u dodávateľa daňového subjektu A.P.P.I spol. s r.o. vyplynulo, že tejto spoločnosti vznikla povinnosť platiť daň z faktúr vystavených pre žalobkyňu z titulu jej uvedenia na faktúrach (§ 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; ďalej len „zákon o DPH“), nie však z titulu uskutočnenia zdaniteľných obchodov, pretože vykonaným dokazovaním u dodávateľov a subdodávateľov nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a jej následná možnosť uplatnenia práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 v nadväznosti na § 51 zákona o DPH.

16. Z protokolu z daňovej kontroly vykonanej u daňového subjektu S Trade Group, s.r.o. za 3. štvrt'rok 2014 správca dane zistil, že spoločnosť Amato Company s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 23. augusta 2014 a právnym nástupcom sa stala spoločnosť Royal Gold, s.r.o. Konateľom spoločnosti Amato Company s.r.o. od 18. februára 2014 do 22. augusta 2014 bol T. R.. Spoločnosť Royal Gold, s.r.o. zanikla v dôsledku zlúčenia dňa 25. februára 2016 a právnym nástupcom sa stala spoločnosť MHM - SERVIS s.r.o., ktorá bola vymazaná ex offio dňa 26. februára 2016.

17. Bývalý konateľ spoločnosti Amato Company s.r.o. T. R. sa vyjadril, že tovar išiel priamo od jeho dodávateľov k žalobkyňi, tovar neskladoval, lebo nemal sklady. K nakládkam tovaru sa nevedel vyjadriť, preprava mala byť zabezpečovaná dodávateľmi, cena tovaru bola vrátane prepravy, spoločnosť nemala zamestnancov, ani majetok, doklady spoločnosti Amato Company s.r.o. odovzdal právnemu nástupcovi, ktorý ich stratil pri sťahovaní. Spoločnosť Amato Company s.r.o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2014. Z odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií správca dane zistil nezrovnalosti vo vyjadreniach J. H.Č., H. X., T. R. a vyjadrení konateľa zahraničného dodávateľa. Z uvedených kontrolných zistení bolo podľa správcu dane a žalovaného preukázané, že pri objednávaní tovaru za uvedenú spoločnosť vystupovali J. H., resp. pán W. a pán W.. Daňový subjekt Amato Company s. r. o. nevykonával skutočnú ekonomickú činnosť, nikdy nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník, pri uvedených obchodných transakciách vystupoval ako nárazník. Po zhodnotení všetkých dôkazov a rozhodujúcich skutočností bolo preukázané, že platiteľ dane S Trade Group s.r.o. si v kontrolovanom zdaňovacom období 3. štvrt'rok 2014 neoprávnene odpočítal daň na vstupe na základe dodávateľských faktúr vystavených dodávateľom Amato Company s.r.o., a to z dôvodu, že daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty za 3. štvrt'rok 2014 nepodal, daň neodviedol, a preto následne nemohlo odberateľovi S Trade Group s.r.o. vzniknúť ani právo na odpočítanie dane z dodania tovaru.

18. Z uvedených dôvodov tvrdenie žalobkyne, že rozhodnutie správcu dane bolo vydané v rozpore s ustanovením § 3 ods. 1 a 3, § 24 ods. 2 a § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku, je podľa žalovaného neopodstatnené.

19. Žalovaný uzavrel, že na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane v protokole konštatoval, že zo strany dodávateľov A.P.P.I spol. s r.o., Pyrosafesol, s.r.o. a S Trade Group s.r.o. nebolo dostatočným spôsobom preukázané vlastnícke právo k dodávanému tovaru, preto nemohli toto právo ďalej prevádzať na iné osoby, v danom prípade na žalobkyňu. Pritom vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH sa viaže na ustanovenie § 8 ods. 1 písm. a) citovaného zákona. To znamená, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Uvedeným dodávateľom preto nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 citovaného zákona, ale podľa § 69 ods. 5 citovaného zákona a žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 citovaného zákona.

20. Čo sa týka vedomosti žalobkyne o tom, že sa svojim konaním podieľala na obchodnom reťazci s cieľom získať daňovú výhodu, žalovaný poukázal na výpovede svedkov (konateľov spoločností FEAGA FROST, s.r.o., S Trade Group, s.r.o., Amato Company, s.r.o. a Amato EU) a odpovede na žiadosť o medzinárodnú výmenu informácií č. 1500401/2015, č. 1500206/2015, č. 1500106/2015 a č. 1499761/2015 zo dňa 02. októbra 2015, z ktorých vyplýva, že daňový subjekt v roku 2014 objednával tovar v mene spoločností Amato Eu, s.r.o. a Amato Company s.r.o, ktoré boli za týmto účelom umelo vytvorené a boli len fiktívnym článkom obchodného reťazca.

21. Dňa 13. marca 2015 bol zamestnancami Kriminálneho úradu finančnej správy vypočutý bývalý konateľ spoločnosti Pyrosafestol s.r.o. J. Q. B., ktorý okrem iného uviedol, že spoločnosť Pyrosafestol s.r.o. nakupovala tovar od spoločnosti DUO ZH, s.r.o., a nie priamo od českého dodávateľa Tradeco s.r.o. z toho dôvodu, aby spoločnosti Pyrosafestol s.r.o. nevznikla daňová povinnosť. Potreboval prvého odberateľa z Českej republiky, aby sa obišla daňová povinnosť. Mal podiel na DPH vo výške 50 % a pridaná hodnota vo výške 0,03 € za 1 kilogram, druhých 50 % mala konateľka spoločnosti DUO ZH s.r.o. J. D..

22. Uvedené skutočnosti podľa žalovaného jednoznačne dokazujú účasť daňových subjektov v reťazci s obchodovaním s mrazeným kuracím mäsom za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu.

II.

Priebeh konania pred správny súdom a jeho rozhodnutie

23. Proti rozhodnutiu žalovaného podala žalobkyňa správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou žiadala zrušiť rozhodnutie žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím a vec vrátiť správcovi dane na ďalšie konanie.

24. V správnej žalobe žalobkyňa namietala nesprávne právne posúdenie veci. Dôvodom neuznania nároku na odpočet DPH zo sporných obchodov podľa žalobkyne bolo, že zo strany jej dodávateľov (spoločností A.P.P.I spol. s r.o., Pyrosafestol, s.r.o. a S Trade Group s.r.o.) nebolo preukázané vlastnícke právo k dodávanému tovaru a následný vznik daňovej povinnosti. Žalobkyňa v tomto smere namietala, že vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH nie je založený na nadobudnutí vlastníckeho práva, ale na nadobudnutí práva nakladať s tovarom ako vlastník. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-159/14 žalobkyňa tvrdila, že prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník nie je priamo prepojený s fyzickým vlastnením tohto majetku určitou osobou či s fyzickou prepravou tohto tovaru do skladových priestorov určitej spoločnosti s požiadavkou jeho fyzického prevzatia. Pokiaľ správca dane a žalovaný vychádzajú zo skutočnosti, že tovar bol od prvotného subdodávateľa fakticky priamo prepravený do skladov žalobkyne tvrdia, že právo nakladať s tovarom ako vlastník neprešlo na priamych dodávateľov žalobkyne, vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci.

25. Žalobkyňa považovala rozhodnutie žalovaného aj za nepreskúmateľné a nedostatočne odôvodnené. Žalovaný sa podľa jej názoru sústredil len na rekapituláciu záverov správcu dane, nevysporiadal sa

však s kľúčovými námietkami žalobkyne. Ide o námietky týkajúce sa vedenia dokazovania a rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní. Žalobkyňa namietala, že bola neprimerane zaťažená dôkazným bremenom a správca dane od nej vyžadoval, aby dokazovala skutočnosti, ktoré nastali u jej dodávateľov. Navyše správca dane v podstatnom pri dokazovaní využíval ako dôkazné prostriedky protokoly z daňových kontrol u iných daňových subjektov, ktoré však nemožno bez ďalšieho považovať za preukázané kontrolné zistenia vo veci žalobkyne. Za nedostatočné považuje žalobkyňa aj vysporiadanie sa žalovaného s jej námietkami týkajúcimi sa nedostatočného preukázania skutočnosti, či vedela alebo mohla vedieť, že sa prijatím plnenia od svojich dodávateľov bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom. V tomto smere má pritom dôkazné bremeno ťažiť práve správca dane.

26. Skutkový stav, ktorý bol žalovaným a správcom dane vzatý za základ napadnutého rozhodnutia podľa názoru žalobkyne tiež nemá oporu v administratívnych spisoch. Žalobkyňa zastáva názor, že z administratívneho spisu nevyplýva záver žalovaného, že spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o., Pyrosafestol, s.r.o. a S Trade Group s.r.o. vystavili faktúry bez reálneho podkladu a vecné plnenie nenastalo. Naopak, žalobkyňa má za preukázané vecné plnenie a reálny podklad vystavených faktúr. Konatelia dodávateľov, resp. osoby, ktoré dodávateľov zastupovali, totiž podľa názoru žalobkyne potvrdili existenciu tovaru a jeho dodanie žalobkyňi, daň priznali v daňových priznaniach a popisali priebeh obchodov. Rovnako z fakturácie medzi dodávateľmi a žalobkyňou, z iných dôkazov (vypočutia svedkov) a listinných dôkazov (platby, príjemky na sklad a pod). vyplýva vecná, časová a cenová súvislosť. Pri existencii materiálneho plnenia a preukázaní dodávateľských faktúr a iných listinných dôkazov nebol podľa žalobkyne dôvod pochybovať o ich správnom a hodnovernosti. Žalobkyňa zastáva názor, že je zo strany správcu dane a žalovaného v predmetnej veci sankcionovaná z dôvodu neodvedenia DPH niektorými subjektami (Amato Company, s.r.o., resp. Pyrosafestol, s.r.o. alebo DUO ZH, s.r.o.), pretože u žalobkyne ako aj spoločnosti S Trade Group, s.r.o. je inkaso dane formou nepriznania práva na odpočítane dane zabezpečené.

27. Žalobkyňa namietla aj podstatné porušenie ustanovení o konaní pred orgánom verejnej moci. Vo vzťahu k neuznaniu odpočítania DPH z faktúr od dodávateľa S Trade Group, s.r.o. bola podľa žalobkyne podstatná odpoveď na žiadosť o MVI. Na jej základe príslušný orgán v Českej republike vykonal miestne zisťovanie, počas ktorého vypočul V.. A.. Táto oznámila správcovi dane konkrétne poznatky k daňovému konaniu, jej výsluch bol vykonaný za účelom získania poznatkov k daňovému konaniu, vo svojej podstate preto išlo o svedka. Žalobkyňa v tomto smere namietla, že výsledky „místního šetření“ v inom konaní nemôžu byť rozhodujúcim dôkazom k prijatiu záveru, že za Amato Eu, s.r.o. a Amato Company, s.r.o. tovar objednávali J.. H., J.. W., H.. X. a Š.. W.. Zastáva pritom názor, že ak prevzaté dôkazy z iného konania mohli byť opätovne vykonané aj v prebiehajúcom novom samostatnom konaní, vykonané mali byť. Inak ide o obmedzenie zásady bezprostrednosti dokazovania a o postup v rozpore s ustanovením § 3 ods. 2 a 8 Daňového poriadku.

28. K správnej žalobe sa vyjadril aj žalovaný, ktorý uviedol, že v danom prípade si žalobkyňa uplatnila odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov A.P.P.I spol. s r.o., Pyrosafestol, s.r.o. a S Trade Group, s.r.o. Tovar bol dodávaný v reťazci Tradeco, s.r.o. 3 alebo MADE GROUP s.r.o. (Česká republika), DUO ZH, s.r.o., Pyrosafestol, s.r.o., A.P.P.I spol. s r.o., FEGA FROST, s.r.o., v reťazci DUO ZH, s.r.o., Pyrosafestol, s.r.o., FEGA FROST, s.r.o. alebo v reťazci Amato Company s.r.o., alebo A.P.P.I spol. s r.o., S Trade Group, s.r.o., FEGA FROST, s.r.o., pričom tovar bol reálne prepravený od českého a poľského dodávateľa priamo k daňovému subjektu FEGA FROST, s.r.o., čo bolo zistené na základe prepravných dokladov (CMR) predložených daňovým subjektom FEGA FROST, s.r.o. Na CMR je ako odosielateľ uvedená spoločnosť MADE GROUP s.r.o. a BESTRADE Rzeszów.

29. Správca dane pri preverovaní pôvodu tovaru zistil, že daňovému subjektu A.P.P.I spol. s r.o. mal dodať tovar daňový subjekt Pyrosafestol, s.r.o., ktorý v čase realizovania zdaniteľného obchodu nevykazoval ekonomickú činnosť, nepodával daňové priznania a v dôsledku zlúčenia zanikol, právnym nástupcom sa stala spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá zanikla v dôsledku zlúčenia a právnym nástupcom od 14. mája 2015 sa stala spoločnosť K-2 - R-A, s.r.o., ktorá sa následne zlúčila

so spoločnosťou GJP, s.r.o., (dobrovoľný výmaz 15. mája 2015). V čase zlúčenia spoločnosti SLOVRESPO, s.r.o. so spoločnosťou K-2 - R-A, s.r.o. spoločnosť SLOVRESPO, s. r.o. bola právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia, splynutia alebo rozdelenia ďalších 60 spoločností. Bývalý konateľ spoločnosti A.P.P.I spol. s r.o. sa vyjadril, že tovar (mrazené mäso) od českého dodávateľa potreboval nakúpiť prostredníctvom prvého odberateľa z Českej republiky (DUO ZH, s.r.o.), aby sa obišla daňová povinnosť.

30. Správca dane disponuje aj výsledkami daňovej kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie február 2014 u daňového subjektu A.P.P.I spol. s r.o., ktorého predmetom sú zistenia o daňovom subjekte Pyrosafestol, s.r.o. Tento nemá žiadne prevádzkové priestory vo vlastníctve ani v prenájme, na adrese sídla je nekontaktný, tovar mal byť obstaraný od spoločnosti DUO ZH, s.r.o., ktorej konateľka J. D. uviedla, že túto spoločnosť nezaložila a ani nemá vedomosť, kto túto spoločnosť v jej mene založil, pred 6-timi rokmi bola závislá na drogách, spoločnosť DUO ZH, s.r.o. nevykonávala žiadnu činnosť, nevedela uviesť, kto za spoločnosť podával daňové priznania. Daňovému subjektu DUO ZH, s.r.o. bola Daňovým úradom Bratislava dňa 31. augusta 2014 zrušená registrácia pre daň z pridanej hodnoty. Dôvodom zrušenia registrácie bolo, že daňový subjekt DUO ZH, s.r.o. nespolupracoval so správcom dane, na výzvy správcu dane nereagoval, neposkytoval správcovi dane potrebnú súčinnosť, nepredkladal požadované účtovné a iné doklady, čím opakovane porušoval svoje daňové povinnosti. Spoločnosť DUO ZH, s.r.o. zanikla dňa 28. októbra 2015 zlúčením so spoločnosťou FAMAX plus, s.r.o.

31. Z uvedených kontrolných zistení podľa žalovaného vyplýva, že faktúry vyhotovené daňovým subjektom A.P.P.I spol. s r.o., Pyrosafestol, s.r.o. a S Trade Group, s.r.o. sú bez reálneho podkladu. Umelý charakter zdaniteľného obchodu dokazuje aj právne, ekonomické a personálne prepojenie medzi obchodnými partnermi, ktorých jediným cieľom bolo zníženie daňového zaťaženia a odčerpávanie nadmerných odpočtov. Ustanovenie § 24 ods. 4 Daňového poriadku nevyklučuje, aby správca dane pri vykonávaní daňovej kontroly nemohol poukázať na skutočnosti zistené v daňových kontrolách u iných daňových subjektov. Zároveň to podľa žalovaného nemožno považovať za prenesenie dôkazného bremena z iných daňových subjektov na žalobkyňu, resp. prenášanie dôsledkov podvodného konania uvedených daňových subjektov na žalobkyňu. Výsledky daňovej kontroly podľa správcu dane i podľa žalovaného jednoznačne dokazujú účasť žalobkyne v reťazci daňových subjektov s obchodovaním s mrazeným kuracím mäsom za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu, a tým, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, ani žalobkyni nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

32. Vo svojej replike žalobkyňa poukázala na to, že vo vyjadrení žalovaného k žalobe vo veci vedenej pod sp. zn. 5 S 4/2019 (máj 2014) ide v časti vyjadrenia o prepis vyjadrenia žalovaného k žalobe vo veci vedenej pod sp. zn. 1 S 22/2018 (apríl 2014). Podľa žalobkyne však ušlo pozornosti žalovaného, že vo veci vedenej pod sp. zn. 1 S 22/2018 (apríl 2014) išlo o neuznanie odpočítania dane z faktúr len od dodávateľa A.P.P.I., spol. s r. o., no vo veci vedenej pod sp. zn. 5 S 4/2019 (máj 2014) išlo o neuznanie odpočítania dane z faktúr od dodávateľov A.P.P.I., spol. s r. o., Pyrosafestol, s. r. o. a S Trade Group, s. r. o. Žalovaný sa vôbec nevyjadruje k námietkam žalobkyne vo veci neuznania odpočítania dane z faktúr od dodávateľov Pyrosafestol, s. r. o. a S Trade Group, s. r. o. Uvedená skutočnosť má závažnú výpovednú hodnotu, pretože svedčí o formálnom prístupe žalovaného k žalobe. V ostatnom zopakovala žalobkyňa svoje tvrdenia obsiahnuté už aj v správnej žalobe.

33. V duplike žalovaný v podstatnom odkázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia, na základe ktorého považuje námietky žalobkyne za nedôvodné.

34. Správny súd rozsudkom č. k. 5 S 4/2019-88 zo dňa 17. septembra 2020 (ďalej len „napádaný rozsudok“ alebo „rozsudok správneho súdu“) zamietol správnu žalobu žalobkyne. Svoj rozsudok správny súd odôvodnil aplikujúc § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) odkazom na rozsudok správneho súdu č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020.

35. Správny súd v rozsudku č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020 posudzoval v intenciách správnej žaloby žalobkyne rozhodnutie správcu a žalovaného týkajúce sa vyrubenia rozdielu na DPH žalobkyni za zdaňovacie obdobie jún 2014. Správca dane a žalovaný neuznali žalobkyni odpočet DPH v sume 25.2460,93 € z faktúr vyhotovených daňovými subjektami A.P.P.I, spol. s r.o. a S Trade Group, s.r.o.

36. Správny súd v predmetnom rozsudku dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je jasné, zrozumiteľné, vychádzajúce zo správneho právneho posúdenia veci a z náležite zisteného skutkového stavu pri aplikovaní správneho rozloženia dôkazného bremena. Pri DPH ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu, čo znamená, že daňový subjekt, ktorý si uplatní odpočítanie DPH musí predložiť taký dôkaz o tom, že fakturovaný tovar, resp. služby boli skutočne realizované dodávateľom, ktorý je uvedený na faktúre. Iba formálna existencia faktúry, prípadne preukázanie zaplatenia týchto súm nie je predpokladom pre odpočítanie dane podľa zákona o DPH. Dôkazné bremeno je pritom prioritne na strane daňového subjektu uplatňujúceho si nárok na odpočet DPH. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Konštatoval, že pre záver o splnení zákonných podmienok pre uplatnenie práva na odpočet DPH sú kumulatívne nevyhnutné reálna fyzická existencia tovaru, ale aj „fakturačná listinná“ prítomnosť toho istého druhu tovaru. Má ísť o ten istý tovar, nie iba o rovnaký tovar. Obchodný osud tohto jedného tovaru - reálny aj fakturačný - sa musí zhodovať v pôvode, subjektoch obchodovania, subjektoch skladovania, totožnosti medzičlánkov transakčnej sprostredkovateľskej reťaze. Bez tohto „splynutia“ fakturačnej a reálnej existencie tovaru, nie je možné hovoriť o existencii tovaru v zmysle zákona o DPH a o následnej možnosti uplatniť si právo v zmysle § 49 zákona o DPH. Zákonu odporujúci je stav, kedy listinné dôkazy sa týkajú iného tovaru (tu už skutočne bez ohľadu na jeho existenciu), než toho, ktorý sa hoci aj reálne, fyzicky ocitol v moci žalobcu. Správny súd sa nestotožnil sa s názorom žalobkyne, že postačuje fakturačná existencia tovaru a reálna existencia rovnakého tovaru. Samotné preukázanie fakturačnej existencie tovaru žalobkyňou nebolo postačujúce.

37. Podľa názoru správneho súdu rozhodnutie žalovaného vo veci vedenej pod sp. zn. 5 S 3/2019 vychádzalo zo správneho právneho posúdenia veci. I keď správca dane a žalovaný v niektorých častiach svojich rozhodnutí použili pojem nadobudnutia vlastníckeho práva, je podľa správneho súdu nepochybné, že aplikovali § 8 ods. 1 písm. a) a § 19 ods. 1 zákona o DPH, podľa ktorého konštatujú, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, a to je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, nie prevzatím tovaru ako to tvrdí žalobkyňa. Stotožnil sa tiež s názorom žalovaného, že dodávateľom žalobkyne - spoločnostiam A.P.P.I., spol. s r.o. a S Trade Group, s.r.o. - vznikla daňová povinnosť len z titulu ich uvedenia na faktúrach, nie z titulu reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov, teda nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných obchodov, pri ktorých vzniká daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a následná možnosť uplatniť právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 v spojení s § 51 zákona o DPH. Správny súd poukázal, že dôkaz žalobkyne na preukázanie reálneho dodania tovaru predložením CMR je dôkazne kontraproduktívny a evidentne v jej neprospech, pretože v zásade vylučuje tvrdenie konateľky spoločnosti A.P.P.I., s r.o., že v tomto konaní skúmaný tovar pre žalobkyňu mala zabezpečovať dodávateľská spoločnosť A.P.P.I., s r.o. prostredníctvom svojho dodávateľa Pyrosafestol, s.r.o. a využiť pri tom skladovacie priestory v Sládkovičove. CMR totiž dokazujú inú trasu tovaru, a to bez skladovacieho medzičlánku v Sládkovičove alebo v Novom Meste nad Váhom. Preto nebolo ani možné, aby žalovaný dospel k inému záveru ako prezentovanému v napadnutom rozhodnutí, že žalobkyni sa nepodarilo preukázať reálnu existenciu tovaru fakturovaného spoločnosťou A.P.P.I., s r.o.

38. V rozsudku č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020 správny súd neuznal obranu žalobkyne spočívajúcu v tom, že nemala a nemohla mať vedomosť o obsahu činnosti svojich dodávateľov a subdodávateľov ako aj tvrdenie o nezákonnosti dokazovania správcu dane používaním listinných

dôkazov z iných daňových kontrol. Rozhodnutie žalovaného tiež správny súd nepovažoval za nepreskúmateľné.

III.

Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

39. Proti napádanému rozsudku správneho súdu podala žalobkyňa - sťažovateľka kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom porušil právo sťažovateľky na spravodlivý proces (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP), nesprávne právne vec posúdil (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a jeho rozsudok sa odkláňa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Navrhuje preto rozsudok správneho súdu zmeniť, zrušiť rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

40. Sťažovateľka vidí porušenie jej práva na spravodlivý proces v nesprávnom procesnom postupe súdu, ktorý odôvodnil napádaný rozsudok správneho súdu odkazom na rozsudok správneho súdu č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020, i keď na to neboli splnené podmienky podľa § 140 SSP. Predmet konania v tomto prípade a vo veci sp. zn. 5S 3/2019 totiž nie je identický, keďže vo veci sp. zn. 5 S 3/2019 neboli spochybnené obchody sťažovateľky s dodávateľom Pyrosafestol, s.r.o. Odkázaním na rozsudok správneho súdu č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020 zostali mimo pozornosti správneho súdu námietky sťažovateľky týkajúce sa práve dodávky tovaru od spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o.

41. S odkazom na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie č. C-277/14 vo veci PPUH Stehcemp zo dňa 22. októbra 2015 sťažovateľka namieta, že zo sporných obchodov vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Pre vznik tejto povinnosti bolo pritom nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník jej dodávateľmi. Z pohľadu prechodu tohto práva je pritom podľa sťažovateľky irelevantné či došlo k faktickému prevzatiu tovaru určitou spoločnosťou alebo jej skladovaniu. Ekonomická činnosť môže pozostávať aj z dodávok uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý predávajúci sa pritom môže obmedziť na to, aby dal pokyn prepraviť tovar priamo druhému alebo ku konečnému nadobúdateľovi bez toho, aby sám disponoval nevyhnutnými skladovacími a prepravnými prostriedkami. Sťažovateľka nikdy netvrdila, že postačuje len „fakturačná existencia tovaru“ a dodanie tovaru preukázala aj platbami, príjmami na sklad a inými dôkazmi. Je pritom podľa sťažovateľky nepochybné, že tovar prepravovaný v reťazci dodávateľov reálne skončil v jej „moci“ a jej skladoch, pričom išlo o tovar identický s tovarom uvedeným na faktúrach dodávateľov. To, že z CMR dokladov nie je možné zistiť obstarávacie procesy v reťazci dodávateľov nie je pritom relevantné. CMR doklady osvedčujú len prepravu tovaru od odosielateľa k príjemcovi, pričom odosielateľ nemusí byť predávajúci a príjemca nemusí byť kupujúci. Sťažovateľka podľa vlastných slov predložila správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponovať mala a mohla a tým splnila svoju dôkaznú povinnosť.

42. K spätnému prechodu dôkazného bremena na daňový subjekt sťažovateľka uviedla, že tento je podmienený tým, že správca dane preukázateľne spochybnil dôkazy predložené daňovým subjektom. Správca dane a žalovaný však takéto pochybnosti nevzniesli, resp. ich pochybnosti sa týkajú len reťazca dodávateľov sťažovateľky. I keď je správca dane oprávnený preverovať plnenie v reťazci dodávateľov, takéto zistenia nemôžu predstavovať kľúčové dôkazy k záveru, že sťažovateľka neuniesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala dodanie tovaru svojimi dodávateľmi. Je tomu tak preto, že takýto záver by bol vyvodzovaný výlučne zo zistení ohľadne samotného plnenia subdodávateľov dodávateľom sťažovateľky, teda osôb, s ktorými nemala žiadny zmluvný vzťah a o existencii ktorých sa dozvedela až počas daňovej kontroly. Sťažovateľ tu poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach č. C-354/03, C-355/03 a C-484/03, Optigen Ltd zo dňa 12.01.2006 a uviedla, že aj keby jej dodávateľia - spoločnosti A.P.P.I., spol. s r. o., Pyrosafestol, s. r. o. a S Trade Group, s. r. o. - neuniesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali konkrétne skutočnosti vo

vzťahu k svojim subdodávateľom, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči daňovému subjektu (sťažovateľke) bolo preukázané splnenie podmienok pre priznanie daňového odpočtu.

43. Sťažovateľka namietala odklonenie správneho súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a poukázal pritom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf 1/2011 zo dňa 15. marca 2011, sp. zn. 3 Sžf 1/2010 zo dňa 19. augusta 2010, sp. zn. 4 Sžf 16/2020 zo dňa 18. novembra 2010, sp. zn. 3 Sžf 44/2011 zo dňa 11. septembra 2012, sp. zn. 5 Sžf 3/2012 zo dňa 29. októbra 2012, sp. zn. 6 Sžf 10/2012 zo dňa 28. novembra 2012 a sp. zn. 8 Sžf 9/2013 zo dňa 20. februára 2014. Zastávala názor, že záver správneho súdu, že žalovaný a správca dane pre svoje rozhodnutie prevažne použili zistenia získané inými daňovými orgánmi, mal charakter postupu rešpektujúceho v plnej miere rozsah dokazovania v zmysle § 24 ods. 4 daňového poriadku, je v extrémnom rozpore s uvedenou judikatúrou.

44. Podľa názoru sťažovateľky správny súd v rozsudku sp. zn. 5S/3/2019 dodatočne a zmätočne objasnil žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného novými dôvodmi, ktoré z obsahu spisu nevyplývajú a uviedol, že daňové orgány nikdy netvrdili, že tovar, ktorý sa ocitol v moci sťažovateľky nebol identický s fakturovaným tovarom, resp. že doklady predložené sťažovateľkou sa týkali iného tovaru. Zastáva tiež názor, že daňové orgány a správny súd účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania a namiesto toho dospeli k záveru, že tovar dodal iný dodávateľ. Správca dane tak neuznal nárok na odpočet dane nie z dôvodu účasti žalobcu na podvodnom konaní, ale z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH.

45. Sťažovateľka ďalej poukazovala aj na zásadné rozpory medzi výpoveďou V.. A. zo spoločnosti TWARDZIK CZ, s.r.o. a výpoveďou svedkov v doplnenom dokazovaní. Daňové orgány sa podľa sťažovateľky ani nepokúsili odstrániť rozpory medzi vykonanými dôkazmi a výsledkami MVI a osvojili si len tie zistenia, ktoré boli v neprospech sťažovateľky.

46. Ku kasačnej sťažnosti sťažovateľky sa vyjadril žalovaný, ktorý akcentoval zákonnosť napádaného rozsudku a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

47. V priebehu kasačného konania, dňa 1. januára 2021, nadobudla účinnosť novela Ústavy Slovenskej republiky, ústavný zákon č. 422/2020 Z. z. ktorým sa mení a dopĺňa Ústava Slovenskej republiky č. 460/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorou bol zriadený Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (čl. 143 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky). K 1. augustu 2021 prevzal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú agendu správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v správnom súdnictve, vrátane prerokúvanej veci (čl. 154g ods. 4, 5 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 1 a 2 a § 8a ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). V súlade s rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky na rok 2021 bola prerokúvaná vec pridelená náhodným výberom na rozhodnutie senátu 3S v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku a je v kasačnom konaní vedená pod pôvodnou spisovou značkou.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

48. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť sťažovateľky bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov uplatnených sťažovateľkou (§ 453 ods. 2 SSP) spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

49. Kasačný súd na úvod konštatuje, že sťažovateľka vznesla viacero kasačných námietok týkajúcich sa tak zmätočnosti procesného postupu správneho súdu a napádaného rozsudku (§ 440 ods. 1 písm. f) SSP) ako aj právneho posúdenia (§ 440 písm. 1 písm. g) a h) SSP). Kasačný súd sa prednostne zaoberal práve namietanou vadou zmätočnosti, keďže len riadne vydaný a odôvodnený rozsudok správneho súdu môže byť podkladom pre ďalšie skúmanie správnosti v ňom obsiahnutých právnych úvah správneho súdu.

50. Kľúčovým pre rozhodnutiu bolo teda posúdiť, či správny súd v predmetnej veci správne uplatnil postup skráteného odôvodnenia svojho rozsudku poukázaním na rozsudok správneho súdu č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020 aplikujúc § 140 SSP a či prípadný nesprávny postup správneho súdu v tomto smere zakladá vadu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

51. Podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP: „Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.“

52. Podľa § 139 ods. 2 SSP: „V odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.“

53. V súvislosti s kasačným dôvodom podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP dáva kasačný súd do pozornosti, že jedným z imanentných princípov obsiahnutých v práve na spravodlivý proces podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky je povinnosť súdov odôvodniť svoje rozhodnutie. Táto je normatívne vyjadrená v § 139 ods. 2 SSP. Povinnosť správneho súdu odôvodniť svoje rozhodnutie má pritom dvojaký význam. Na jednej strane zabezpečuje a garantuje právo účastníka súdneho konania poznať dôvody, pre ktoré bolo rozhodnutie správneho súdu prijaté a poznať odpovede na zásadné argumenty ním v konaní vznesené (účel odôvodnenia dovnútra, smerom k účastníkovi konania), na druhej strane zabezpečuje verejnú kontrolu nad výkonom súdnej moci umožnením pochopenia dôvodov rozhodnutia súdu širokou verejnosťou (účel odôvodnenia navonok, vo vzťahu k verejnosti).

54. Podľa § 140 SSP: „Vo veciach toho istého žalobcu a totožného predmetu konania, ktoré už boli predmetom konania pred správnym súdom, v odôvodnení každého ďalšieho rozsudku správny súd poukáže už len na totožný rozsudok, prípadne stručne zopakuje jeho dôvody.“

55. Sledujúc záujem na hospodárnosti súdneho konania zákonodarca v ustanovení § 140 SSP upravil výnimku z povinnosti správneho súdu v plnom rozsahu odôvodniť svoje rozhodnutie možnosťou použiť skrátenú formu odôvodnenia odkazom na už vydané predchádzajúce rozhodnutie správneho súdu. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu správny súd nemusel opakovať identické dôvody rozhodnutia. Oba účely odôvodnenia rozhodnutia - či už dovnútra alebo navonok - sú už totiž naplnené predchádzajúcim rozhodnutím, ktoré má poskytovať náležité odpovede na všetky sporné otázky, ktoré mali byť riešené aj v odkazujúcom rozhodnutí. Z takéhoto poňatia následne vyplývajú podmienky pre uplatnenie skráteného odôvodnenia rozhodnutia súdu podľa § 140 SSP. Ide o (i) totožnosť žalobcu a (ii) totožnosť predmetu konania. O totožnosť (obdobnosť) predmetu konania pritom ide, ak sa obe súdne konania týkajú rovnakého právneho problému a vo svojej podstate sa formálne líšia „iba“ spisovou značkou (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4 Sžfk 68/2019 zo dňa 4. novembra 2020).

56. Preskúmajúc sporný prípad sťažovateľky kasačný súd konštatuje, že vo veci vedenej správnym súdom pod sp. zn. 5 S 4/2019, v ktorej bol vydaný aj napádaný rozsudok, bolo preskúmané rozhodnutie správcu dane a žalovaného neuznávajúce odpočet sťažovateľky z obchodov so spoločnosťami A.P.P.I, spol. s r.o., Pyrosafestol, s.r.o a S Trade Group, s.r.o. (bod 2). Sťažovateľka pritom vo svojej správnej žalobe namieta správnosť posúdenia žalovaného (osobitne vo vzťahu k dôkaznému bremenu), resp. spochybnenia všetkých jej obchodných prípadov so všetkými dodávateľmi (bod 24 až 28).

57. Po oboznámení sa s rozsudkom správneho súdu č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020 kasačný súd konštatuje, že tento sa týka rozhodnutia správcu dane a žalovaného neuznávajúceho odpočet DPH z obchodov sťažovateľky s dodávateľmi A.P.P.I, spol. s r.o. a S Trade Group, s.r.o. (bod 36). Predmetný rozsudok správneho súdu neposkytuje žiadne odpovede na námietky sťažovateľky proti neuznaniu odpočtu DPH z obchodu sťažovateľky so spoločnosťou Pyrosafestol, s.r.o.

58. S ohľadom na vyššie uvedené musí kasačný súd konštatovať, že vo veciach vedených pred správnym súdom pod sp. zn. 5S 4/2019 a sp. zn. 5S 3/2019 napriek totožnosti žalobkyne (sťažovateľky) nejde o veci s totožným predmetom konania. Neboli preto splnené podmienky pre uplatnenie skráteného rozsudku podľa § 140 SSP. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom sťažovateľky, že nesprávnym odkázaním na rozsudok správneho súdu č. k. 5 S 3/2019-85 zo dňa 17. septembra 2020 zostali vo veci vedenej pod sp. zn. 5 S 4/2019 mimo pozornosti správneho súdu námietky týkajúce sa spochybnených obchodov s dodávateľom Pyrosafestol, s.r.o. a na tieto správny súd neposkytol žiadnu odpoveď.

59. Kasačný súd preto uzatvára, že takýmto odôvodnením napádaného rozsudku správneho súdu došlo k porušeniu práva sťažovateľky na spravodlivý proces. V rámci kasačného konania pritom nie je úlohou kasačného súdu nahrádzať konanie pred správnym súdom ako súdom prvej inštancie, ale preskúmať závery správneho súdu. Je úlohou správneho súdu posúdiť každú skutkovú a právnu otázku, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca a zaujať k nej stanovisko.

60. S ohľadom na zistenú vadu nepreskúmateľnosti rozsudku správneho súdu sa kasačný súd ďalej nemohol zaoberať ďalšími námietkami sťažovateľky týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom a jeho odklonenia sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

V.

Z á v e r

61. Na základe vyššie uvedených úvah, po zistení dôvodnosti kasačnej sťažnosti, kasačný súd napádaný rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, keďže správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil sťažovateľke uskutočňovať jej procesné práva v miere zasahujúcej do jej práva na spravodlivý proces, keď v pre konanie podstatnej otázky riadne neodôvodnil svoje rozhodnutie (§ 462 ods. 1 v spojení § 440 ods. 1 písm. f) SSP). V ďalšom konaní bude úlohou správneho súdu riadne odôvodniť svoje rozhodnutie a vysporiadať sa so všetkými námietkami sťažovateľky v celom ich rozsahu.

62. V ďalšom konaní správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 3 SSP).

63. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.