

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/12/2022
Identifikačné číslo spisu: 1018201689
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:1018201689.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SD - spoločnosť, s.r.o., so sídlom Bardošova 20, 831 01 Bratislava, IČO: 31 390 927, právne zastúpený: Mgr. Radek Zapletal, usadený euroadvokát, so sídlom Železničná 1511/61, 905 01 Senica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101761135/2018 zo dňa 10. septembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/206/2018-161 zo dňa 23. júna 2021, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/206/2018-161 zo dňa 23. júna 2021 sa zrušuje a vec sa vracia Správnemu súdu v Bratislave na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty Bratislava (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie február 2010. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 9900430/5/3948865/2013/Dur zo dňa 28.08.2013 (ďalej aj „dodatočný platobný výmer“), ktorým žalobcovi nepriznal uplatnený nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie február 2010 v sume 166.342,98 eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v sume 59.238,57 eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/587528/2013/5098 zo dňa 06.12.2013 dodatočný platobný výmer potvrdil. Na základe správnej žaloby žalobcu Krajský súd v Bratislave rozsudkom č. k. 2S/44/2014-107 zo dňa 20.05.2015 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok krajského súdu“) rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/587528/2013/5098 zo dňa 06.12.2013 ako nezákonné zrušil. Na odvolanie žalovaného Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) rozsudkom sp. zn. 4SŽf/77/2015 zo

dňa 01.12.2016 (ďalej aj „v poradí prvý rozsudok Najvyššieho súdu“) rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014-107 zo dňa 20.05.2015 potvrdil. Dňa 21.12.2016 vydal žalovaný pod číslom 1803901/2016 rozhodnutie, ktorým dodatočný platobný výmer správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

2. Rozhodnutím č. 100957596/2018/9104403 zo dňa 15.05.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) Daňový úrad Bratislava ako správca dane, podľa § 68 ods. 5 a 6 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „Daňový poriadok“), určil žalobcovi rozdiel v sume 225.581,55 eur na DPH za zdaňovacie obdobie február 2010, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 166.342,98 eur a vyrubil mu daň vo výške 59.238,57 eur.

3. Správca dane dospel k záveru, že žalobca si neoprávnene uplatnil právo na odpočet DPH na základe faktúr za dodanie tovaru vystavených tuzemskými dodávateľmi AJCOR RECYCLING, spol. s r.o. (ďalej aj „dodávateľ 1“) a Zberné suroviny a.s. (ďalej aj „dodávateľ 2“).

Dodávateľ 1

4. Správca dane zistil porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) tým, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane pri nákupe tovaru - „Cu katody Grade A“ od dodávateľa 1, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a pri ktorom nebol zistený pôvodný dodávateľ fakturovaného tovaru, nebolo možné potvrdiť, kto predmetný tovar ako prvý dodávateľ dodal a kto tovar spotreboval. Vo vzťahu k dodávkam od dodávateľa 1 správca dane uzavrel, že predmetom dodávok neboli medené katódy, ale kovový odpad (Cu-odpad), resp. kovový šrot (Cu-šrot) a dodanie takého tovaru nie je zaťažené daňou a tým nemohlo žalobcovi vzniknúť ani právo na nadmerný odpočet dane. Dodávateľ 1 mal podľa zistení správcu dane sporný tovar nadobudnúť od slovenskej spoločnosti AICu METAL, spol. s r.o. (ďalej aj „subdodávateľ dodávateľa 1“). Vo vzťahu ku subdodávateľovi dodávateľa 1 správca dane uviedol, že nebolo umožnené preveriť pôvod, samotnú existenciu ako aj reálnosť prepravy tovaru deklarovaného na dodávateľských faktúrach od subdodávateľa dodávateľa 1, nakoľko subdodávateľ so správcom dane nekomunikoval, nespolupracoval a bol nekontaktný. Nakoľko nebolo možné preveriť u subdodávateľa dodávateľa 1 doklady predložené dodávateľom 1 a skutočnosti v nich uvedené, správca dane ich vyhodnotil ako nepreukázateľné. Tovar, ktorého existencia bola správcom dane spochybnená, bol predmetom ďalšej fakturácie odberateľovi dodávateľa 1, ktorým bol žalobca. Na základe zistených skutočností, podľa správcu dane, z dodávateľských faktúr nemohol vzniknúť nárok na odpočítanie dane, nakoľko daňové subjekty zúčastnené v obchodnom reťazci nepotvrdili dodanie tovaru, ktorý mohol byť predmetom ďalšieho predaja. Doklad pritom sám o sebe nepreukazuje, že sa obchod uskutočnil tak, ako je v doklade uvedené.

Dodávateľ 2

5. Tovar, ktorý žalobca nadobudol od dodávateľa 2 a ten ho nadobudol od spoločnosti SKA Metal, s.r.o., pochádzal od dodávateľa z inej krajiny Európskej únie. Jednalo sa o reťazový obchod, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru (farebných kovov) medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Správca dane zistil, že miesto nakládky a začatia prepravy boli podľa jednotlivých faktúr Poľsko a Holandsko. Tovar teda nebol prepravovaný z tuzemska, ale z iných členských štátov. Prepravu tovaru nezabezpečoval žalobca a nezabezpečovali ju ani dodávateľ 2 a ani subdodávateľ dodávateľa 2. Podľa správcu dane v danom prípade bolo potrebné posúdiť miesto dodania tovaru v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Poukazujúc na znenie § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH zdôrazňoval, že predmetom dane je len dodanie tovaru v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou. 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. Podľa názoru správcu dane išlo teda o jednu pohyblivú dodávku v zmysle § 13

ods. 1 písm. a) zákona o DPH so začiatkom v inom členskom štáte Európskej únie, ktorá bola účelovo prerušená v Českej republike za účelom neutralizácie dokladov (výmena CMR dokladov) a preprava bola ukončená na území Slovenskej republiky (Dubnica nad Váhom, areál PD Dunaj). Obchodné operácie vyhotovovania faktúr so slovenskou daňou z pridanej hodnoty medzi platiteľmi na území SR, čiastočné medzinárodné nákladné listy CMR, ktoré rozdeľovali jednu prepravnú trasu na viac úsekov, vyhodnotil správca dane ako vyhotovované účelovo v rámci reťazového obchodu. V dôvodoch prvostupňového rozhodnutia správca dane ďalej uviedol, že nakoľko išlo o jedinú pohyblivú dodávku, miesto dodania sa posudzuje podľa začiatku uskutočňovania dopravy, pričom je nesporné, že začiatok uskutočňovania dopravy nebol na území Slovenskej republiky, ale bol na území iného členského štátu EÚ. Túto prepravu nie je možné rozdeliť na viaceré prepravy s novými začiatkami jej uskutočňovania, pretože zastavenia vozidla len za účelom vystavenia nového CMR dokladu bez skutočného prevzatia zásielky, nezakladá nový začiatok prepravy v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o PDH. Vo vzťahu k dodávkam od dodávateľa 2 správca dane uzavrel porušenie § 51 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH tým, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane pri nákupe tovaru, pri ktorom nevznikla daňová povinnosť, nakoľko miestom dodania tovaru nebolo tuzemsko v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodanie tovaru tak nie je predmetom dane podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a z uvedeného dôvodu nevznikla dodávateľovi 2 daňová povinnosť v tuzemsku.

6. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101761135/2018 zo dňa 10.09.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

II. Konanie pred správny súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku podanej správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (súčasne i prvostupňového rozhodnutia správcu dane) a priznania práva na náhradu trov konania.

8. Krajský súd rozsudkom č. k. 2S/206/2018-161 zo dňa 23.06.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. Zároveň rozhodol, že žalovanému sa náhrada trov konania nepriznáva.

9. Krajský súd dospel k záveru, že rozhodnutia orgánov finančnej správy sú vecne správne. Podľa krajského súdu pri preverovaní dodávok tovaru žalobcom z tuzemska do iného členského štátu a splnenia podmienok oslobodenia od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu podľa § 43 zákona o DPH postupoval správca dane zákonným spôsobom. V rámci dokazovania požiadal o medzinárodnú výmenu daňových informácií (ďalej aj „MVI“) v súvislosti s realitou dodania a prepravy tovaru. Formou dožiadaní správca dane preveroval nákup tovaru a prepravu tovaru u dopravcov, ktorí prepravu tovaru fyzicky vykonali. Preverovaním a prostredníctvom MVI sa zistilo, že pri dvoch úsekoch nebolo počas prepravy z miesta nakládky na miesto vykládky fyzicky manipulované, kedy boli vyhotovované viaceré prepravné doklady na jeden pohyb tovaru. Uvedené nereflektovalo reálny stav a prepravné doklady boli vyhotovované iba formálne. Správca dane teda dôvodne vyslovil záver, že obchodné operácie a vyhotovovanie faktúr medzi platiteľmi na území SR, spolu s čiastočnými CMR (rozdelenie jednej trate na dva úseky) boli vyhotovené účelovo v rámci reťazového obchodu. Na základe uvedených záverov po nepreukázaní realizácie obchodov tak, ako boli daňovým subjektom deklarované - otázka preukázovania tovaru ako tzv. medených katód vyvstávala až sekundárne a v konečnom dôsledku neovplyvnila uvádzané zistenia v daňovej kontrole za obdobie február 2010, podporené dôkazmi, ktoré sú založené v administratívnom spise.

10. Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane správny súd zastával názor, že daňové orgány postupovali v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Podľa správneho súdu v danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane

dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však o odstránení pochybnosti nemožno hovoriť. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa).

11. Následne krajský súd uviedol, že žalobca v žalobe namietal rovnaké skutočnosti, ktoré namietal už v odvolaní proti rozhodnutiu správca dane. Podľa krajského súdu žalovaný sa vo svojom rozhodnutí podrobne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, svoje závery náležite a zrozumiteľne odôvodnil. V plnom rozsahu sa krajský súd stotožnil s argumentáciou žalovaného týkajúcou sa toho, prečo žalovaný považoval za nevierohodné dodatočne predložené doklady daňovým subjektom. Krajský súd argumentoval tým, že z dôkazov založených v administratívnom spise vyplýva, že správca dane dôvodne spochybnil pôvod tovaru, jeho existenciu a ďalší osud v zmysle formálne deklarovaných obchodov.

12. V odôvodnení napadnutého rozsudku správny súd konštatoval, že v prípade dodávateľa AICu METAL, spol. s r.o. správca dane dôvodne vyslovil záver, že obchod sa neuskutočnil tak, ako bol zo strany žalobcu deklarovaný. Dodávateľ AICu METAL, spol. s r.o. bol navyše nekontaktný a nespolupracujúci s tým, že evidentne nevyvíja podnikateľskú činnosť, resp. ním predávaný tovar nie je zdanený. Vypočítaní svedkovia v danom prípade rovnako nevedeli preukázať svoje vyjadrenia. Okrem „pôvodu“ tovaru bol nepreukázaný aj jeho ďalší „osud“, pretože odberateľ žalobcu - maďarský daňový subjekt CREDIT GROUP HUNGÁRIA Kft. bol rovnako nekontaktný. Nedostatočne bola preukázaná aj preprava tovaru spoločnosťou P & U Kft., kedy konateľ tejto spoločnosti nevedel zdokladovať relevantné skutočnosti a následne predložil správu o odcudzení vozidla, kde sa mali nachádzať všetky doklady. Ani v prípade dodávky z tuzemska do iného členského štátu (Česká republika, odberateľ SENEKAB Moravia, s.r.o.) neboli preukázané deklarované obchody. Tovar „Cu katódy Grade“ v množstve 24 300 kg uvedený na odberateľskej faktúre č. 20102032 vyhotovenej žalobcom, ktorý mal byť dodaný do Českej republiky pre českého odberateľa SENEKAB Moravia s.r.o. bol naložený na vozidlo na Slovensku a vyložený z vozidla v Rakúsku, pričom boli vyhotovené dva tzv. čiastkové CMR doklady, ktoré rozdeľovali jednu prepravnú trasu na dva úseky, pričom s tovarom nebolo v skutočnosti počas prepravy z miesta fyzickej nakládky na miesto fyzickej vykládky na iných miestach fyzicky manipulované. Podľa správneho súdu tak žalovaný na základe vykonaného dokazovania dospel k vyššie uvedeným dôvodným záverom, ktoré mali podklad v listinných dôkazoch tvoriacich súčasť administratívneho spisu. Aj v prípade dodávateľa Zberné suroviny a.s. neboli preukázané deklarované obchody. Dokazovanie v tejto časti správca dane realizoval prostredníctvom dožiadania adresovanému Daňovému úradu Žilina s výsledkom tzv. nepohyblivej dodávky (bez realizácie prepravy) od ďalšieho dodávateľa SKA Metal, s.r.o., ktorý ďalej vytváral reťazec obchodov s dodávateľmi Midikov, s.r.o., R-kov, s.r.o., IWS Trade, s.r.o. S negatívnym výsledkom bol preverovaný aj dodávateľ AJCOR RECYCLING, spol. s r.o., ktorý síce evidoval faktúry pre žalobcu vo svojom účtovníctve a konateľ dodávky potvrdil, ale nebola preukázaná žiadna preprava nakúpeného tovaru a nebolo možné preukázať prepravu a obchodný vzťah medzi ním a žalobcom.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko účastníkov

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h/) a nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti (§ 440 ods. 1 písm. i/ SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal zrušenia napadnutého rozsudku a vrátenia veci správne mu súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie.

14. Namietajúc nesprávnosť skutkových a právnych záverov krajského súdu sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- krajský súd nesprávne vyhodnotil mieru dôkazného bremena sťažovateľa, keď preukázanie deklarovaných obchodov vzťahol aj na okolnosti obchodovania s tovarom medzi inými subjektami v obchodnom reťazci, bez priameho vzťahu k sťažovateľovi a jeho dodávateľovi a odberateľovi. Dôkazné bremeno zaťažuje sťažovateľa iba vo vzťahu k preukázaniu reálnej existencie tovaru a vzájomného uskutočnenia plnení, a nie je povinný dokazovať skutočnosti, ktoré stoja mimo právny vzťah s jeho dodávateľom a odberateľom. Na sťažovateľa nemôže byť kladená povinnosť dokazovať skutočnosti, ktorých nebol účastníkom a o ktorých už z toho dôvodu nemôže mať žiadne vedomosti a tým menej potom aj dôkazy. Podľa sťažovateľa krajský súd posúdil mieru dôkazného bremena sťažovateľa v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR i Ústavného súdu SR. V tomto bode sťažovateľ podotkol, že pripisovanie dôkazného bremena sťažovateľovi vo vzťahu k skutočnostiam, ktoré predchádzajú alebo nasledujú po obchodných transakciách uskutočnených sťažovateľom s jeho priamymi obchodnými partnermi (dodávateľom a odberateľom), je nesprávnym právnym posúdením veci;

- rozporoval názor krajského súdu, že preukazovanie povahy časti obchodovaného tovaru (medených katód) je otázkou sekundárnou, ktorá v konečnom dôsledku neovplyvňuje zistenia správcu dane. Argumentoval predovšetkým tým, že žiadny z dôkazov nepodporuje záver o povahe tovaru v zmysle medeného odpadu alebo medeného šrotu podľa definície v § 69 ods. 12 zákona o DPH. Daňové orgány nepopisujú, ktoré z vykonaných dôkazov majú dokladovať povahu tovaru ako odpadu, resp. šrotu, a nezaoberajú sa ani uvedením a odôvodnením, podľa akého ustanovenia zákona o DPH alebo akejkolvek inej právnej normy by obchodovaný tovar mal byť posudzovaný práve ako kovový odpad alebo kovový šrot. Nesprávne považujúc obchodovaný tovar (medené katódy) za kovový odpad alebo kovový šrot je tak sťažovateľovi neoprávnené odopieraný nárok na odpočítanie dane. Všetky sťažovateľom predložené dôkazy identifikujú a potvrdzujú tovar ako medené katódy a zároveň preukazujú aj samotnú existenciu tovaru a realnosť obchodu s ním;

- sťažovateľ tvrdil, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno a bolo na správcovi dane, aby preukázal opak. Postup krajského súdu, ktorý odobril postup daňových orgánov týkajúci sa aplikácie zásady voľného hodnotenia dôkazov a princípov rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní medzi sťažovateľa a správcu dane, tak vykazuje znaky svojvôle;

- poukazujúc na judikatúru Súdneho dvora EÚ (C-409/04 TELEOS, C-108/17 ENTECO BALTIC, C-587/10 VOGTLÄNDISCHESTRABENTIEF - UNDROHRLEITUNGSBAU GmbH RODEWISCH(VSTR), C-430/09 Euro Tyre Holding BV, C-628/16 KREUZMAYR GmbH, C-245/04 EMAG HandlerEder, ale i rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR vo veci 9 AFS137/2016 AREX) sťažovateľ namietal, že krajský súd sa pri výklade termínu dodávka tovaru, a tým i pri posúdení naplnenia podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane, dostal do priameho rozporu s ustanoveniami zákona o DPH a smernice Rady č. 2006/11/ES zo dňa 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ale i judikatúrou tuzemských súdov;

- podľa sťažovateľa krajský súd nesprávne spojil dodanie tovaru iba s jeho vykládkou a fyzickým prevzatím zo strany kupujúceho a z takto vystavanej konštrukcie potom odvodil, že dodanie zásielok jednotlivým kupujúcim v priebehu prepravy tovaru bolo len zdanlivé;

- sťažovateľ nesúhlasil so záverom krajského súdu, že dodávka tovaru dodávateľovi sťažovateľa je pohyblivou dodávkou v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktorá nie je predmetom dane na Slovensku. Sťažovateľ tvrdil, že pokiaľ v jeho prípade ide vždy o druhé, či skôr viacnásobné dodanie, nasledujúce po dodaniach zahŕňajúcich zaslanie/dopravu, pri ktorom nebol sťažovateľ prepravcom tovaru v žiadnej časti jeho prepravy, ani nebola žiadna časť prepravy vykonaná na jeho účet, rovnako ako prepravcom tovaru ani platiteľom prepravy nebol ani sťažovateľov dodávateľ (ale ani dodávateľ tohto dodávateľa), je miesto dodania tovaru na Slovensku, jedná sa o dodanie tovaru v zmysle § 13 ods. 1 písm. c) zákona o DPH a tieto dodania sú v zmysle § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane na Slovensku;

- sťažovateľ krajskému súdu ďalej vytkol, že nerešpektoval záväzný právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/77/2015 zo dňa 01.12.2016, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014-107 zo dňa 20.05.2015, ktorým bolo ako nezákonné zrušené predchádzajúce rozhodnutie žalovaného (č. 1100301/1/587528/2013/5098 zo dňa 06.12.2013);

- podľa sťažovateľa napadnutý rozsudok krajského súdu odporuje ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu aj pokiaľ ide o interpretáciu právnych noriem daňového práva, konkrétne ustanovenia

§ 69 ods. 12 zákona o DPH definujúceho kovový odpad a kovový šrot. Správna interpretácia tejto normy má pritom priamy dopad na záver o možnosti podriaďiť obchodovaný tovar pod režim možného odpočítania dane. V tomto bode kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na judikatúru Ústavného súdu SR ako i Najvyššieho súdu SR.

15. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že zotrváva na doterajšej argumentácii prezentovanej v odôvodnení svojom rozhodnutí a vyjadrení k žalobe. So závermi napadnutého rozsudku súhlasil. Plne sa stotožňujúc s právnym posúdením veci krajským súdom žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľa zamietnuť.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

16. Prejednávaná vec bola dňa 10.02.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/12/2022.

17. Senát Najvyššieho správneho súdu SR ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

18. Po preskúmaní napadnutého rozsudku správneho súdu a kasačnej sťažnosti, ako aj podkladového materiálu, kasačný súd dospel k záverom, ktoré odôvodňuje v nasledovnom texte.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

19. Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.“

20. 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.“

21. 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.“

22. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. [...]“

23. 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.“

24. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH: „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.“

25. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.“

26. 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.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

27. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ ako žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o určení rozdielu dane sťažovateľovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2010. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti sťažovateľa, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

28. Primárne považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že napadnutý rozsudok trpí vadou nedostatočného odôvodnenia, ktorá spôsobuje jeho nezákonnosť a sama o sebe odôvodňuje jeho zrušenie a vrátenie veci správneému súdu na ďalšie konanie a nové rozhodnutie. Z uvedeného dôvodu kasačný súd nemohol pristúpiť k vecnému prieskumu napadnutého rozsudku a vysporiadať sa s námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a nerešpektovania právneho názoru vysloveného v predchádzajúcich rozhodnutiach správny súdov. Vzhľadom na charakter kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku nie je úlohou kasačného súdu nahrádzať svojou činnosťou činnosť správneho súdu a ako prvý v inštančnom postupe poskytovať odpovede na relevantné právne otázky sťažovateľa uplatnené v správnej žalobe.

29. Z administratívneho a súdneho spisu kasačný súd zistil, že sťažovateľ správnu žalobou napadol rozhodnutia finančných orgánov vo vzťahu k neuznaniu práva na odpočítanie dane z faktúr od dvoch dodávateľov: AJCOR RECYCLING, spol. s r.o. - dodávateľ 1 a Zberné suroviny a.s. - dodávateľ 2.

(i) Pokiaľ ide o dodávateľa 1, správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dôvodu, že nemal za preukázanú existenciu tovaru, resp. skonštatoval, že predmetom dodávky neboli medené katódy ale kovový šrot v zmysle § 69 ods. 12 zákona o DPH, pri ktorom nevznikla dodávateľovi 1 daňová povinnosť a sťažovateľovi právo na odpočítanie dane;

(ii) Pokiaľ ide o dodávateľa 2, správca dane neuznal právo na odpočítanie dane z dôvodu, že dodávku sťažovateľovi posúdil ako reťazovú pohyblivú dodávku v zmysle § 13 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktorá začínala v inom členskom štáte a ako miesto dodania určil iný členský štát a nie tuzemsko, v dôsledku čoho dodávateľovi 2 nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku a sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

30. Z vyššie uvedeného vyplýva, že skutkové okolnosti ako aj právny dôvod, pre ktorý správca dane neuznal sťažovateľovi právo na odpočítanie DPH bol vo vzťahu k týmto dvom dodávateľom odlišný. Pri dodávateľovi 1 bola spornou otázkou existencia tovaru, resp. posúdenie tovaru ako kovového šrotu. Naopak, pri dodávateľovi 2 bolo spornou otázkou miesto dodania tovaru a posúdenie dodávky ako pohyblivej. Uvedené skutkové a právne odlišnosti boli z napadnutých rozhodnutí aj žalobnej argumentácie zrejme.

31. Úlohou krajského súdu bolo ustáliť si okruh dodávateľov sťažovateľa, predmet zdaniteľného plnenia, rozhodujúce skutkové zistenia, relevantné ustanovenia právnych predpisov a právny dôvod

neuznania práva na odpočítanie dane vo vzťahu k vyššie uvedeným dodávkam od dodávateľa 1 a dodávateľa 2 a z týchto vychádzať pri preskúmaní napadnutých rozhodnutí v zmysle žalobných námietok.

32. Prvou procesnou chybou, ktorú vzhliadol kasačný súd a od ktorej sa odvíjali aj ďalšie procesné pochybenia v postupe krajského súdu, bolo, že krajský súd si nesprávne ustálil okruh dodávateľských subjektov. Krajský súd nesprávne označil ako priameho dodávateľa sťažovateľa aj spoločnosť AICU METAL, spol. s r.o. - subdodávateľa dodávateľa 1, pričom uviedol, že sťažovateľ mal priamych dodávateľov až troch. Na uvedené nadväzuje aj ďalšia argumentácia krajského súdu, v ktorej sa krajský súd zaoberal existenciou pochybností na strane týchto subjektov a otázkou unesenia dôkazného bremena zo strany sťažovateľa. Kasačný súd poukazuje na to, že ustálenie si okruhu dodávateľov a subdodávateľov daňového subjektu je základným predpokladom pre to, aby správny súd vedel náležite posúdiť otázku unesenia dôkazného bremena daňovým subjektom, pretože dôkazné bremeno ťaží daňový subjekt primárne vo vzťahu k jeho priamemu dodávateľovi. Každá transakcia musí byť sama predmetom vyhodnotenia, nezávisle na dani splatnej za predchádzajúce alebo nasledujúce transakcie (rozhodnutie SD EÚ vo veci C-267/15 Gemeente Woerden). Vzhľadom na nesprávne ustálenie si osôb dodávateľov a subdodávateľov v rozsudku krajského súdu tak nie je možné zo strany kasačného súdu preskúmať, či otázka unesenia dôkazného bremena sťažovateľom bola krajským súdom posúdená (ne)správne.

33. Napriek tomu, že napadnutý rozsudok je pomerne obsiahly (39) strán, vlastné právne posúdenie krajského súdu (aplikácia právnych predpisov na konkrétny skutkový stav) je obsiahnuté v dvoch odsekoch (odseky 70 a 71) a je pomerne stručné. Na žalobné námietky rozsudok krajského súdu nereaguje dostatočne, resp. na niektoré nereaguje vôbec (osobitne na žalobnú námietku ohľadne aplikácie judikatúry SD EÚ - vid' odsek 35 odôvodnenia tohto rozsudku a nerešpektovania právne záväzného názoru vysloveného v predchádzajúcich rozhodnutiach správnych súdov - vid' odsek 36 odôvodnenia tohto rozsudku). Kasačný súd nesprávny postup krajského súdu pri odôvodňovaní napadnutého rozsudku vzhliadol aj v tom, že krajský súd posudzoval dodávky tovaru dodávateľom 1 a 2 spoločne, hoci tieto vykazovali zásadné odlišnosti po skutkovej aj právnej stránke, čo ho viedlo aj k nejednoznačným až nesprávnym záverom. Závery týkajúce sa dodávok od dodávateľa 2 krajský súd nedôvodne a nesprávne vzťahoval i na dodávateľa 1.

34. V prípade dodávateľa 1 (AJCOR RECYCLING, spol. s r.o.) krajský súd v odseku 71 uviedol, že otázka preukazovania tovaru ako tzv. medených katód vyvstávala až sekundárne a bola irelevantná v podstate pre to, že dodávka bola reťazová. Pri tomto dodávateľovi však nešlo o reťazovú dodávku a sporným nebolo posudzovanie miesta dodania dodávateľom 1. Sporným v prípade dodávok tovaru od dodávateľa 1 bola samotná existencia tovaru a charakter dodávky, t. j. či išlo o kovový šrot (ako tvrdili daňové orgány) alebo o medené katódy (ako tvrdil sťažovateľ). Od vyriešenia tejto otázky sa následne odvíjalo posúdenie vzniku daňovej povinnosti o deklarovaného dodávateľa 1. Finančné orgány vo vzťahu k dodávkam od dodávateľa 1 uzavreli, že deklarovanému dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a tým pádom ani sťažovateľovi nárok na odpočet dane z dôvodu, že pri kovovom odpade podľa § 69 ods. 12 zákona o DPH daňová povinnosť nevzniká. V napadnutom rozsudku však absentuje právny názor krajského súdu o týchto otázkach, ktorý by kasačný súd mohol konfrontovať v rámci kasačného konania so sťažnostnými námietkami či žalobnými námietkami sťažovateľa.

35. Vo vzťahu k dodávkam tovaru od dodávateľa 2 bolo potrebné posúdiť miesto dodania tovaru a skutočnosť, či došlo k dodaniu tovaru za protihodnotu v tuzemsku. Vo vzťahu k dodávkam od dodávateľa 2 sa krajský súd nezaoberal judikatúrou Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval sťažovateľ v podanej správnej žalobe, ale iba stručne skonštatoval, že išlo o pohyblivú dodávku rozdelenú umelo na dva úseky. Neuniklo pozornosti kasačného súdu, že sťažovateľ pritom (už) v žalobe dôvodil aj argumentáciou týkajúcou sa výkladu pojmu prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom, s ktorou sa krajský súd v dôvodoch napadnutého rozsudku nezaoberal, pričom ani nevyšvetlil, prečo ju nepovažuje za relevantnú.

36. Krajský súd sa v odôvodnení napadnutého rozsudku ďalej nezaoberal ani ďalšou nosnou žalobnou námietkou sťažovateľa, a to nerešpektovaním záväzného právneho názoru orgánom verejnej správy vysloveného v zrušujúcom rozsudku správneho súdu. Sťažovateľ už v správnej žalobe pomerne podrobne namietal, že finančné orgány po zrušení a vrátení veci (v poradí prvým rozsudkom krajského súdu, ktorý bol potvrdený v poradí prvým rozsudkom Najvyššieho súdu - vid' bod 1 odôvodnenia tohto rozsudku) v ďalšom konaní nepostupoval v súlade s právnym názorom správneho súdu. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu však absentuje akákoľvek odpoveď na tieto relevantné námietky, ktoré sťažovateľ zopakoval i v rámci kasačných bodov. Kasačný súd sa následne k tomuto dôvodu kasačnej sťažnosti vyjadriť ani nemôže (t. j. či bol alebo nebol rešpektovaný záväzný právny názor vyslovený v predchádzajúcich rozsudkoch správnych súdov), keďže v tomto smere absentuje názor krajského súdu, ktorého správnosť by mal v kasačnom konaní preskúmať.

37. Hoci sťažovateľ explicitne nenamietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku krajského súdu resp. porušenie práva na spravodlivý proces ako kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, namietal nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom, odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a nerešpektovanie právne záväzného názoru vysloveného v zrušujúcom rozsudku krajského súdu v spojitosti s potvrdzujúcim rozsudkom Najvyššieho súdu SR (hoci tento nie celkom správne formálne podriadili pod § 440 ods. 1 písm. i/ SSP, keďže napadnutý rozsudok krajského súdu nebol zrušený kasačným súdom). Kasačný súd sa však s týmito námietkami nemohol vysporiadať, pretože krajský súd sa k skutočnostiam namietaným v žalobe buď nevyjadril alebo sa vyjadril vo vzťahu k deklarovanej obchodnej skutočnosti a neúplne. V nadväznosti na uvedené považuje kasačný súd za potrebné napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť správny súd na ďalšie konanie a rozhodnutie.

VII. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie v časti trov

38. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Z tohto dôvodu kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu postupom podľa § 462 ods. 1 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. d) SSP ako nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie Správny súd v Bratislave, a to s odkazom na § 3 ods. 3 písm. b) zákona č. 151/2022 Z. z. o zriadení správnych súdov a o zmene a doplnení niektorých zákonov. V ďalšom konaní je správny súd viazaný právnym názorom kasačného súdu prezentovanom v tomto rozsudku (§ 469 SSP).

39. Úlohou krajského súdu bude v novom konaní sa opätovne vecou zaoberať, samostatne posúdiť jednotlivé dodávky a neuznanie práva na odpočítanie dane sťažovateľovi vo vzťahu k dodávateľovi 1 a dodávateľovi 2 osobitne, a to v zmysle všetkých uplatnených žalobných námietok vrátane vysporiadania sa s judikatúrou, na ktorú sťažovateľ poukazoval už v samotnej správnej žalobe. Krajský súd sa v odôvodnení nového rozhodnutia náležite vysporiada i s tým, či bol finančnými orgánmi rešpektovaný záväzný právny názor vyslovený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/77/2015 zo dňa 01.12.2016, ktorým bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/44/2014-107 zo dňa 20.05.2015, ktorým bolo ako nezákonné zrušené predchádzajúce rozhodnutie žalovaného (č. 1100301/1/587528/2013/5098 zo dňa 06.12.2013).

40. O nároku na náhradu trov kasačného konania ako aj o nároku na náhradu trov konania pred správny súd rozhodne v súlade s § 467 ods. 3 SSP správny súd.

41. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.