

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/78/2020
Identifikačné číslo spisu: 8019200056
Dátum vydania rozhodnutia: 14. apríla 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8019200056.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ICE DREAM s.r.o., so sídlom Teplická 2185/34, 058 01 Poprad, právne zastúpený JUDr. Eugen Kostovčík, advokát so sídlom Gelnická 33, 040 11 Košice - mestská časť Staré Mesto, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102283592/2018 z 20.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/8/2019 z 17.9.2020, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/8/2019 zo dňa 17.09.2020 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie september 2014, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 101021185/2018 zo dňa 23.5.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobkyni vyrubil rozdiel v sume 75.109,52 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2014.

2. Správca dane rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca porušila § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobca v kontrolovanom zdaňovacom období deklaroval dodanie tovaru do iného členského štátu s

oslobodením od dane pre odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ v hodnote 239.063,21 eur. Správca dane za účelom preverenia týchto dodávok požiadal poľskú daňovú správu o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej aj len „MVI“). Z odpovede poľskej daňovej správy na žiadosť o MVI správca dane zistil, že spoločnosť PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ predala tovar (syr) späť na Slovensko pre spoločnosť PPWIN s.r.o. a mal za to, že pri tejto dodávke nebola splnená podmienka pre oslobodenie od dane podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to z dôvodu, že tovar nebol odoslaný z tuzemska do iného členského štátu. Z vykonaného dokazovania mal správca dane za preukázané, že tovar bol prepravený priamo do Skalky nad Váhom, kde došlo k vykládke. Týmto žalobca porušil § 8 ods. 1 písm. a), § 13 ods. 1 písm. c), § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH a správca dane podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH určil rozdiel dane vo výške 4.386,46 eur.

3. Žalobca si ďalej v zdaňovacom období september 2014 uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených obchodnou spoločnosťou S Trade Group, s.r.o. vo výške 33.901,77 eur. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru, avšak rozsiahlym dokazovaním dospel k záveru, že tovar z deklarovanych obchodov nedodala spoločnosť uvedená na faktúrach. Dodávateľ S Trade Group, s.r.o. správcovi dane nepreukázal materiálne ani vecne dodanie tovaru, nevedel ani preukázať vznik daňovej povinnosti pri obstarávaní týchto tovarov, čím správca dane získal pochybnosti o dodávkach tovaru, pričom žalobca tieto žiadnym spôsobom nevyvrátil. Správca dane uviedol, že nakoľko dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, žalobcovi nemohol vzniknúť nárok na odpočet dane, ktorý deklaroval vo výške 33.901,77 eur.

4. Žalobca si taktiež v zdaňovacom období september 2019 uplatnil odpočítanie dane z faktúr vystavených spoločnosťou Slovakia Food Trading, s.r.o. vo výške 36.821,29 eur. Správca dane šetrením o dodávateľovi žalobcu nadobudol pochybnosti o uskutočnení deklarovanych transakcií, keď dodávateľ nevedel materiálne ani vecne preukázať dodanie tovarov ani vznik daňovej povinnosti pro obstarávaní týchto tovarov a žalobca žiadnym spôsobom tieto pochybnosti nevyvrátil. Správca dane uviedol, že u predmetného tovaru nebol hodnoverne preukázaný jeho skutočný pôvod, ani zabezpečenie prepravy a dospel k záveru, že táto transakcia sa neuskutočnila týmto dodávateľom. Dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru a žalobcovi tak nevznikol nárok na odpočítanie dane, ktorá bola deklarovaná vo výške 36.821,29 eur.

5. Proti rozhodnutiu správcu dane č. 101021185/2018 zo dňa 23.5.2018 podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutím č. 102283592/2018 zo dňa 20.11.2018 potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

6. Žalovaný v rozhodnutí uviedol, že vo veci odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ mal vykonať prepravu tovaru odberateľ vozidlom K., tovar mal byť naložený v Ploskom dňa 4.9.2014 a preprava mala byť ukončená v Obojna 7437 dňa 6.9.2014. Podľa odpovede na MVI tovar, ktorý bol predmetom fakturácie žalobcom pre PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“, mal byť už dňa 4.9.2014 dodaný touto spoločnosťou spoločnosti PPWIN, s.r.o. s miestom vykládky vo firme Liška Slovakia, s.r.o., Skalka nad Váhom. Preverení detailného výpisu mýtnych transakcií vozidla K. v dňoch 4.9.2014 a 5.9.2014 bolo zistené, že uvedené vozidlo dňa 4.9.2014 ukončilo o 18:01 hod. pohyb na území SR v mieste Nemšová a ďalší následný pohyb tohto vozidla bol zaznamenaný až dňa 5.9.2014 o 10:07 hod. z miesta Nemšová. Obec Nemšová je vzdialená od Skalky nad Váhom 5,8 km, kde podľa odpovede na žiadosť o MVI bol tovar dňa 4.9.2014 vykladaný v spoločnosti Liška Slovakia, s.r.o.. Správca dane tak preukázal, že v danej veci nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu (§ 43 ods. 1 zákona o DPH), a to, že tovar nebol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Vzhľadom na uvedené žalovaný označil námietku o rozpore v tvrdení správcu dane ohľadom prepravy tovaru za nedôvodnú.

7. K námietke nepreskúmateľnosti rozhodnutia správcu dane pre nedostatok dôvodov a nezrozumiteľnosť, žalovaný uviedol, že rozsah odôvodnenia pôsobí navonok bohato na prezentáciu skutkových okolností a prijatých právnych záverov, jeho ťažiskom je prepis protokolov z kontrol

vykonaných u dodávateľov spoločnosti S Trade Group s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o., vyjadrení žalobcu a stanovísk správcu dane k týmto vyjadreniam.

8. Žalovaný ďalej uviedol, že dokazovaním vykonaným správcom dane bolo preukázané, že do reťazca obchodovania s kuracím mäsom boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť (Amato company s.r.o., Amato Eu s.r.o., PPWIN, s.r.o, N&Y s.r.o.), z uvedeného dôvodu nenadobudli právo disponovať s tovarom ako vlastníci a logicky toto právo nemohli previesť na iné osoby. Zapojené boli tiež daňové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikovali, nespolupracovali, nepreberali poštu, nepredkladali daňové doklady a v súčasnosti sú zlúčené v iných spoločnostiach. Podľa prepravných dokladov (CMR), ktoré predložil žalobca, ako nadobúdatelia tovaru z iného členského štátu vystupujú spoločnosti PPWIN, s.r.o, N&Y s.r.o.; tovar bol pritom prepravovaný podľa CMR priamo od zahraničných dodávateľov k žalobcovi. Nepreukázalo sa, kto v skutočnosti objednal, zabezpečil a znášal náklady na prepravu tovaru a dodávatelia neboli evidovaní v systéme Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR, 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. Daňové subjekty S Trade Group s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o. nepreukázali materiálny základ uskutočnenia zdaniteľných obchodov, nebolo dostatočne preukázané vlastnícke právo k dodávanému tovaru a ani vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH.

9. K námietkam žalobcu o dôkaznom bremene, spôsobe dokazovania a hodnotenia dôkazov žalovaný uviedol, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, ktorý disponuje právom uplatniť si za podmienok stanovených zákonom odpočítanie dane, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a v súlade so zákonom. V rámci výkonu daňovej kontroly je správca dane povinný i oprávnený kontrolovať skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Porušenie všeobecne záväzných právnych predpisov pritom žalovaný zo strany správcu dane nezistil. Žalovaný uviedol, že konštatovanie žalobcu, že predložil správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponovať mal a mohol, a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť, odvolací orgán nemôže akceptovať, pretože správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly relevantnými dôkazmi spochybnil deklarované zdaniteľné obchody, na základe ktorých si daňový subjekt uplatnil odpočet dane. Aj napriek výzvam správcu dane daňový subjekt v tomto smere nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy, ktorými by odstránil zistené pochybnosti, a tak preukázal oprávnenosť odpočítania dane. Žalovaný uviedol, že nemôže akceptovať ani tvrdenie žalobcu, že záver správcu dane, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť z dodania tovaru, ale im vznikla povinnosť zaplatiť daň podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, v skutočnosti znamená spochybnenie samotnej existencie tovaru. Podľa správcu dane dodávatelia nepreukázali dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH, následne im nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH a odberateľovi právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný poukázal na to, že správca dane disponuje dôkazmi, ktoré jednoznačne dokazujú, že ide o umelé obchodné transakcie a samotní dodávatelia nevyvinuli žiadne úsilie k tomu, aby preukázali, že v rámci obchodného reťazca dodávok tovaru zabezpečili vierohodnosť zdaniteľného obchodu deklarovaného vyhotovenými dokladmi. Nepreukázali, že tieto dodávky vykonali opodstatnene, a nielen so zámerom získania daňovej výhody.

10. K námietke daňového subjektu, či konateľ žalobcu mal alebo mohol vedieť o obsahu a činnosti svojich dodávateľov, žalovaný poukázal na zistenia správcu dane, z ktorých vyplynulo, že daňové subjekty S Trade Group s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o. neboli evidované v systéme Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR, a to aj napriek tomu, že mali obchodovať s mrazeným mäsom. Daňové subjekty S Trade Group s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o. nemohli nevedieť, že sa zúčastňujú na dodávkach tovaru v reťazci obchodníkov za účelom získania daňovej výhody, keď všetky zúčastnené daňové subjekty obchodovali medzi sebou niekoľko zdaňovacích období. Čo sa týka vedomosti daňového subjektu o tom, že sa svojím konaním podieľa na obchodnom reťazci s cieľom získať daňovú výhodu, žalovaný poukázal na výpovede svedkov (konateľov spoločností N&Y s.r.o., S Trade Group, s.r.o., Amato Company s.r.o. a Amato Eu s.r.o.) a odpovede na žiadosť o MVI, z ktorých vyplýva, že daňový subjekt v roku 2014 objednával tovar v mene spoločnosti 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. Uvedené skutočnosti podľa žalovaného jednoznačne dokazujú účasť žalobcu v reťazci s obchodom s mrazeným kuracím mäsom za účelom získania daňovej výhody vo forme nadmerného odpočtu.

II.

Konanie pred krajským súdom

11. Proti rozhodnutiu žalovaného č. č. 102283592/2018 z 20.11.2018 podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. č. 102283592/2018 z 20.11.2018, prípadne aj rozhodnutie správcu dane č. 101021185/2018 zo dňa 23.5.2018 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

12. Žalobca v správnej žalobe uviedol, že rozhodnutím žalovaného bol ukrátený na svojich právach alebo právom chránených záujmoch. Rozhodnutie žalovaného označil za nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Uviedol, že rozhodnutie žalovaného vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia a skutkový stav, ktorý vzal orgán verejnej správy za základ napadnutého rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi, nemá v nich oporu a došlo k podstatnému porušeniu ustanovení o konaní pred orgánom verejnej správy, ktoré mohlo mať za následok vydanie nezákonného rozhodnutia vo veci samej.

13. Žalobca namietal, 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. Žalobca namietal, že dodanie tovaru, resp. právo nakladať s tovarom ako vlastník, nie je možné podmieňovať vznikom vlastníckeho práva podľa formálnych náležitostí upravených vnútroštátnym právom. To znamená, že nie je možné pre účely dane z pridanej hodnoty vychádzať z § 133 ods. 1 Občianskeho zákonníka, podľa ktorého vlastnícke právo k hnutelným veciam sa vo všeobecnosti nadobúda prevzatím veci. Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) č. C-159/14 vo veci Koela-N EOOD, z ktorého vyplýva, že prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník nevyžaduje, aby bol tento hmotný majetok k nej fyzicky transportovaný, resp. aby ho fyzicky obdržala. Žalobca v predmetnej veci namietal, že žalovaný ako aj správca dane vec po právnej stránke posúdili nesprávne, keď právo nakladať s tovarom ako vlastník podmieňovali fyzickým prevzatím tovaru. Takto prijali nesprávny záver, že dodávatelia nenadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastník, nemohli tovar dodať ďalším odberateľom, a teda ani žalobcovi, resp. nebolo preukázané dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúre.

14. Žalobca ďalej namietal, že žalovaný sa s námietkami žalobcu vysporiadal len veľmi vágne a nepresvedčivo, v značnej miere sa obmedzil len na reprodukciu argumentov správcu dane a nereflektoval na poukazovanú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NS SR“), Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚS SR“), Súdneho dvora EÚ, na ktorú poukazoval žalobca v odvolaní a ktorá podporovala argumentáciu žalobcu súvisiacu s dôkazným bremenom správcu dane, s jeho dôkaznou povinnosťou, ako aj to, že dôkazy majúce pôvod v inom konaní, nemôžu byť rozhodujúcimi dôkazmi, na ktorých správca dane prioritne založí svoje rozhodnutie. Žalobca tu namietal, že dôkazné bremeno nie je možné rozširovať. Správca dane použil ako dôkazný prostriedok protokoly o kontrolách u iných daňových subjektov a kontrolné zistenia založil na zisteniach, ktoré sa bezprostredne netýkajú žalobcu. Žalobca tu poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-354/03 vo veci Optigen Ltd a namietal, že každé plnenie sa musí posúdiť samo o sebe a povaha určeného plnenia v dodávateľskom reťazci nemôže byť zmenená z dôvodu predchádzajúcich alebo nasledujúcich udalostí. Žalobca ďalej poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci č. C-409/04 Teleos a namietal, že vo veci odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ by mohol správca dane uložiť žalobcovi platiť daň len v prípade, ak by dokázal, že tento nekonal dobromyseľne a neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby vylúčil svoju účasť na podvođe.

15. Žalobca ďalej uviedol, že správca dane nepreukázal, že by žalobca vedel, že prijatím plnenia sa podieľa na daňovom podvode a žalovaný sa s uvedenou ťažiskovou námietkou žalobcu vyporiadal len v závere rozhodnutia stručným poukazom na výpovede svedkov a na odpovede na žiadosť o MVI. Žalobca namietal, že nie je pravda, že z doplneného dokazovania nevyplývajú žiadne iné skutočnosti a poukazyval na zásadné rozpory medzi výsledkami zistení v rámci MVI, z ktorých vyplynulo, že v mene spoločnosti Amato Eu s.r.o. a Amato Company s.r.o. tovar objednával konateľ žalobcu a výpoveďou svedkov, ktorí toto popreli.

16. Žalobca poukázal na to, že žalovaný nespochybňuje existenciu tovaru, ale tvrdí, že zdaniteľný obchod nebol uskutočnený dodávateľmi uvedenými na faktúrach; ďalej uvádza, že ide o umelé obchodné transakcie, no súčasne uvádza, že dodávatelia nevyvinuli žiadne úsilie, aby preukázali, že tieto dodávky nevykonali len so zámerom získania daňovej výhody; uvádza, že vecné plnenie nenastalo, faktúry sú vystavené bez reálneho podkladu, no na druhej strane uvádza, že tovar bol reálne prepravený od českých dodávateľov priamo k žalobcovi; uvádza, že niektoré spoločnosti nevykonávali ekonomickú činnosť a súčasne uvádza, že boli zapojené v reťazci dodávateľov. Tieto tvrdenia žalovaného označil žalobca za rozporné a nekonzistentné.

17. Žalobca mal za to, že bolo preukázané vecné plnenie od uvedených dodávateľov a dodávatelia vystavili faktúry na základe reálneho podkladu. O správnosti uvedeného záveru svedčí aj to, že podľa žalovaného žalobca objednával tovar v mene spoločnosti 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 ich následne fakturovala žalobcovi. Konatelia dodávateľov potvrdili existenciu tovaru, jeho dodanie žalobcovi, daň priznali v daňových priznaniach, odviekli ju a popísali priebeh obchodov. Žalobca mal za to, že záver správcu dane a žalovaného, že faktúry boli bez reálneho podkladu, vecné plnenie nenastalo a tovar nedodali spoločnosti uvedené na faktúrach predstavuje extrémny rozpor medzi skutkovým zistením a právnym posúdením veci.

18. Žalobca namietal, že ťažiskovým dôkazom k neuznaniu odpočítania dane z faktúr od dodávateľa S Trade Group, s.r.o. sú odpovede na žiadosť o MVI, ktoré boli adresované v súvislosti s kontrolou v spoločnosti S Trade Group, s.r.o.. Správca dane prisúdil výpovednú hodnotu výpovedi MVDr. Bitterovej, ktorá oznamovala správcovi dane konkrétne poznatky a bez ohľadu na procesné označenie tohto inštitútu „miestne zisťovanie“ v prípade MVDr. Bitterovej išlo o svedka. Žalobca namietal, že výsledky „miestneho šetrenia“ 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 A. O., A. J., O. D. C. J., a teda k nepriznaniu práva na odpočet dane od dodávateľa S Trade Group, s.r.o.. Žalobca k prevzatíu dôkazov z iného konania uviedol, že tieto dôkazy neboli vykonané v tomto konaní voči žalobcovi, a preto došlo k obmedzeniu v uplatnení jeho procesných práv.

19. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 30.4.2019, v ktorom označil námietky žalobcu za nedôvodné a navrhol správnu žalobu v celom rozsahu zamietnuť. Uviedol, že správca dane na základe vyjadrenia Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. preukázal, že pri dodávke tovaru pre odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ obchodná transakcia neprebehla tak, ako je uvedené na prepravných dokladoch (CMR a potvrdenia o prijatí tovaru v EÚ odberateľom alebo inou osobou ním poverenou), tým nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu vyplývajúca z § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to že tovar nebol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Žalobca si ďalej uplatnil odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov Slovakia Food Trading, s.r.o. a S Trade Group s.r.o.. Vykonanými kontrolami u týchto daňových subjektov bolo zistené, že tovar bol dodávaný v obchodnom reťazci, pričom do reťazca boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť (Amato Eu s.r.o., Amato company s.r.o., PPWIN, s.r.o., N&Y s.r.o.), z uvedeného dôvodu nenadobudli právo disponovať s tovarom ako vlastníci a logicky toto právo nemohli previesť na iné osoby. Zapojené boli tiež daňové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikovali, nespolupracovali, nepreberali poštu, nepredkladali daňové doklady a v súčasnosti sú zlúčené v iných spoločnostiach. Podľa prepravných dokladov, ktoré predložil žalobca, ako nadobúdatelia tovaru z iného členského štátu vystupujú spoločnosti N&Y s.r.o. a PPWIN,

s.r.o.. Tovar bol pritom prepravovaný podľa CMR priamo od zahraničných dodávateľov ku žalobcovi. Bývalý konateľ spoločnosti Amato Company s.r.o. uviedol, že tovar išiel priamo k žalobcovi od jeho dodávateľov, tento neskladoval, keďže nemal sklady. K nakládkam tovaru sa nevedel vyjadriť, preprava mala byť zabezpečená dodávateľmi a cena tovaru bola vrátane prepravy. Spoločnosť nemala zamestnancov ani majetok a doklady odovzdala právnomu nástupcovi, ktorý ich stratil pri sťahovaní. Spoločnosť Amato Company s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014. Z kontrolných zistení bolo podľa správca dane preukázané, že pri objednávaní tovaru za uvedenú spoločnosť vystupovali A. O., resp. pán J. a pán J.. Spoločnosť Amato Company s.r.o. nevykonávala skutočnú ekonomickú činnosť, nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník a pri uvedených obchodných transakciách vystupovala ako nárazník. Bývalý konateľ spoločnosti N&Y s.r.o. si nevedel spomenúť na odberateľa S Trade Group, s.r.o. a vzájomnú spoluprácu si presne nepamätal. Kontakty získaval cez známych e-mailom, nespomínal si, s kým konkrétne v rámci tohto obchodného prípadu komunikoval. Uviedol, že prepravu tovaru zabezpečovala spoločnosť Tradeco s.r.o. priamo na spoločnosť S Trade Group s.r.o., čo je v rozpore so zisteniami správca dane, keď tento zistil, že mrazený tovar bol vyložený v sklade žalobcu v Ploské. Nepreukázalo sa, kto v skutočnosti objednal, zabezpečil a znášal náklady na prepravu tovaru, dodávateľa neboli evidovaní v systéme Štátnej veterinárnej a potravinovej správy SR, 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. Daňové subjekty S Trade Group, s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o. nepreukázali materiálny základ uskutočnenia predmetných zdaniteľných obchodov, ani vznik daňovej povinnosti. Konateľ spoločnosti PPWIN, s.r.o. Milan Šilhán, uviedol, že konateľom tejto spoločnosti sa stal na upozornenie známych, ponuka bola uverejnená na internete, doklady podpísal u notára H. H., za čo dostal finančné vyrovnanie. Sídlo spoločnosti nepozná, nikdy tam nebol, k vykonávaniu ekonomickej činnosti spoločnosti PPWIN s.r.o. za rok 2017 sa vyjadril, že malo ísť o kúpu a predaj železa, prípadne iný druh tovaru, ktorý nepoznal. K fakturovaným obchodom so spoločnosťou Slovakia Food Trading, s.r.o. nič nevedel, ani o aký druh tovarov išlo a kto bol dodávateľom tovaru do spoločnosti PPWIN, s.r.o., nepoznal nikoho zo spoločnosti Slovakia Food Trading s.r.o., odberateľské faktúry pre túto spoločnosť za predaj tovaru nevystavoval, osobne nepodpisoval, pečiatku so svojim podpisom dal vyrobiť a odovzdal ju notárovi H. H., nevlastní žiadne doklady ani iné dokumenty z účtovníctva spoločnosti PPWIN, s.r.o.. Na základe zistených skutočností správca dane mal preukázané, že spoločnosť PPWIN, s.r.o. nevykonávala reálnu ekonomickú činnosť a plnila úlohu „bieleho koňa“, ktorý je súčasťou reťazca dodávateľov, ktorí vystavujú faktúry za účelom odpočítania dane. Žalovaný opakovane uviedol, že daňové subjekty, ktoré nevykazujú ekonomickú činnosť, nemohli nadobudnúť ani žiadne právo disponovať s tovarom ako vlastník v zmysle § 8 zákona o DPH. Žalovaný ďalej uviedol, že § 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. Výsledky daňovej kontroly podľa správca dane aj podľa žalovaného jednoznačne dokazujú účasť žalobcu 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 žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH. Daňové subjekty Slovakia Food Trading, s.r.o. a S Trade Group s.r.o. nemohli nevedieť, že sa zúčastňujú na dodávkach tovaru v reťazci obchodníkov za účelom získania daňovej výhody, keď všetky zúčastnené daňové subjekty obchodovali medzi sebou niekoľko zdaňovacích období. Čo sa týka vedomosti žalobcu o tom, že sa svojim konaním podieľa na obchodnom reťazci s cieľom získať daňovú výhodu, žalovaný poukázal na výpovede svedkov (konateľov žalobcu a spoločností N&Y, s.r.o., S Trade Group, s.r.o., Amato Company s.r.o. a Amato Eu s.r.o.) a odpovede na žiadosť o MVI č. 1500106/2015 a č. 1499761/2015 zo dňa 02.10.2015, z ktorých vyplýva, že daňový subjekt S Trade Group, s.r.o. v roku 2014 objednával tovar v mene spoločností Amato Eu s.r.o. Amato Company s.r.o., ktoré boli za týmto účelom umelo vytvorené a boli len fiktívnym článkom obchodného reťazca, pritom žalobca na svoju obhajobu poukázal na výpovede svedkov, ktorých tvrdenie nebolo podložené žiadnymi relevantnými dôkazmi. K námietke žalobcu, že správca dane a žalovaný sa nedostatočne vysporiadali s jeho námietkami v súvislosti s rozložením dôkazného bremena, žalovaný poukázal na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) (napr. rozsudok ESLP vo veci García Ruiz proti Španielsku zo dňa 21.1.2009 a

rozsudok ESLP vo veci Van de Hurk proti Holandsku zo dňa 19.4.1994) a ÚS SR (napr. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, III. ÚS 260/06), podľa ktorých nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku.

20. Žalobca sa vyjadril k vyjadreniu žalovaného v podaní zo dňa 13.5.2019, v ktorom uviedol, že judikatúra ESLP a ÚS SR uvedená žalovaným vo vyjadrení sa aplikuje na súdne rozhodnutia a nie na rozhodnutia v daňovom konaní, nakoľko pri správe daní sa postupuje podľa daňového poriadku, ktorý má samostatnú úpravu koncentrácie daňového konania, resp. jej zákazu. Žalobca poukázal na § 74 ods. 2 prvá veta daňového poriadku a uviedol, že z tohto ustanovenia vyplýva, že daňový orgán sa musí vysporiadať so všetkými námietkami uvedenými v odvolaní. Podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky uvedené v odvolaní. Žalobca uviedol, že žalovaný sa pri výklade a aplikácii § 74 ods. 2 daňového poriadku natoľko odchýlil od jeho znenia, že zásadne poprel jeho účel a význam, čo je dôkazom, že jeho rozhodnutie napadnuté žalobou vykazuje znaky arbitrárnosti. Žalobca tu poukázal na rozhodnutia ÚS SR sp. zn. I. ÚS 13/00, I. ÚS 115/02, I. ÚS 110/02, I. ÚS 12/05, I. ÚS 352/06, II. ÚS 127/07.

21. Žalobca ďalej poukázal na jeho ťažiskový argument v odvolaní, a to na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-409/04 vo veci Teleos, z ktorého vyplýva, že správca dane by mohol žalobcovi uložiť povinnosť zaplatiť daň len v tom prípade, ak by dokázal, že nekonal dobromyseľne a neprijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby vylúčil svoju účasť na podvode. Uvedené správca dane nezistil, preto uloženie povinnosti platiť daň je v rozpore so zákonom. Taktiež poukázal na jeho námietku uvedenú v správnej žalobe, že H.. L. počas miestneho zisťovania oznamovala konkrétne poznatky vzťahujúce sa, okrem iných subjektov aj k žalobcovi, jej výsluch bol vykonávaný za účelom získania takýchto poznatkov a v osobe H.. L. išlo o svedka. Žalobca nemohol uplatniť svoje právo klásť svedkovi otázky, čím sa značne obmedzila jeho možnosť účinne obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje zákonné práva. Žalobca ďalej poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5 Afs 60/2017 zo dňa 30.1.2018, z ktorého vyplýva, že znakom podvodu v zmysle európskej judikatúry je skutočnosť, že jeden z účastníkov daň neodvedie a ďalší si ju odpočíta; tým v podstate dochádza k narušeniu daňovej neutrality. Nemožno však striktne za „jedného“ a „ďalšieho“ automaticky považovať „ktoréhokoľvek“ z účastníkov reťazca obchodu, ale je vždy treba hľadať skutkový kontext a príčinnú súvislosť medzi nezaplatením dane a nárokovým odpočtom a preukázaním vedomosti o skutočnostiach svedčiacich o podvodnom konaní za účelom získania odpočtu na dani medzi týmito subjektmi. Opačným spôsobom by bola zakladaná objektívna zodpovednosť za pohyb a osud tovaru. Žalobca mal za to, že správca dane postupuje tak, že daň vyrubí fakticky komukoľvek, resp. uprednostňuje jej vybranie u toho daňového subjektu, u ktorého je to z hľadiska vymožitelnosti práva jednoduchšie a je zjavné, že daňový výnos bude zaručený. Žalobca uviedol, že v predmetnom konaní nastal stav, že postupom daňových orgánov sa zakladá objektívna zodpovednosť ktoréhokoľvek subjektu zapojeného v obchodnom reťazci. Z dôvodu neodvedenia dane niektorým subjektom v reťazci bol odmietnutý nárok na odpočet ktorémukoľvek ďalšiemu účastníkovi reťazca, teda aj spoločnosti S Trade Group, s.r.o. a aj žalobcovi, pretože u týchto spoločností je inkaso dane formou nepriznania práva na odpočítanie dane zabezpečené. Žalobca mal preto za to, že jediným dôvodom neuznania odpočítania dane z faktúr za nákup tovaru od uvedených dodávateľov je, že táto daň nebola niektorým z daňových subjektov v reťazci dodávateľov odvedená a od uvedených subjektov je nevyvožitelná. Žalobca napokon uviedol, že v internom riadiacom akte žalovaného č. 42/2014 je stanovené, že v odôvodnení rozhodnutia nemožno uvádzať skutkové zistenia, ktoré sa vôbec nevykonali, ale ako podporný dôkaz možno použiť aj dôkaz zistený od iného orgánu, napr. od iného správcu dane, prípadne od orgánov polície.

22. Dňa 17.9.2020 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 5S/8/2019 (ďalej len „rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu a vo výroku II. nepriznal účastníkom nárok na náhradu trov konania.

23. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že

- žalovaný sa logickým a konzistentným spôsobom v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal s jednotlivými odvolaciami námietkami žalobcu ako odvolateľa, pričom krajský súd sa s právnym posúdením, ako aj právnymi názormi žalovaného stotožnil;

- konštatoval, že už v inom konaní, týkajúcom sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, t. j. preskúmania rozhodnutia žalovaného o vyrubení rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie jún 2014 vydal krajský súd rozhodnutie (rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020), ktorým žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol a účastníkom nepriznal nárok na náhradu trov konania. V predmetnom rozsudku súd skúmal zákonnosť rozhodnutia žalovaného a správcu dane, ktorými žalobcovi daňové orgány neuznali odpočítanie DPH v sume 25.460,93 eur z faktúr vyhotovených daňovým subjektom A.P.P.I. spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o. na základe vykonaného dokazovania z dôvodu, že dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto ani žalobcovi nemohol vzniknúť nárok na odpočet DPH. podľa § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona O DPH. Dôvody, obsiahnuté v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného sú totožné s dôvodmi jeho rozhodnutí, ktoré boli predmetom súdneho prieskumu v uvedenom konaní, vzhľadom na totožnosť odvolacích námietok žalobcu. Totožné boli aj žalobné dôvody žalobcu. Rozhodnutia o vyrubení rozdielu DPH boli vydané na základe výsledkov jednej daňovej kontroly, vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie január až december 2014 na základe oznámenia o daňovej kontrole č. 21165350/2014 zo dňa 4.11.2015, zameranej na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014, obsiahnutých v Protokole č. 100507823/2017 zo dňa 22.3.2017. V rámci predmetnej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie september 2014 boli preverované nadobudnutia a dodávky tovaru v obchodnom reťazci spoločností Arkivela s.r.o. (CZ), resp. MADE GROUP, a.s. (CZ) - PPWIN, s.r.o. - Slovakia Food Trading, s.r.o. - S Trade Group, s.r.o. - žalobca, v reťazci Tvin, a.s. (CZ), resp. OKREGOWA SPOLDZIELNIA MLECZARSKA (PL), resp. JIP východočeská, a.s. (CZ) - TWARDZIK CZ s.r.o. (CZ) - Amato Eu s.r.o. - S Trade Group s.r.o. - žalobca, v reťazci Tradeco, s.r.o. (CZ) - N&Y, s.r.o. - S Trade Group, s.r.o. - žalobca a v reťazci MADE GROUP, a.s. (CZ), resp. ROCHUS spol. s.r.o. (CZ) - PPWIN, s.r.o. - Slovakia Food Trading s.r.o. - žalobca. Krajský súd sa v predmetnom konaní vzhľadom na uvedené odvolal na závery uvedené v odôvodnení rozsudku krajského súdu sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020, s ktorými sa krajský súd plne stotožnil;

24. Krajský súd v rozsudku sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.09.2020:

- poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012, vo veci C-277/14 zo dňa 22.10.2015, rozsudky NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011, sp. zn. 8Sžf/12/2014 zo dňa 18.6.2015, sp. zn. 1Sžf/24/2016 zo dňa 27.6.2017, sp. zn. 3Sžf/80/2013 zo dňa 14.1.2014. Uviedol, že rozhodujúce žalobné námietky sa sústredili okolo témy rozpornosti záverov žalovaného a správcu dane, ak na jednej strane tvrdili, že dodanie tovaru sa neuskutočnilo dodávateľom A.P.P.I. spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o., teda že tovar v skúmanom obchodnom vzťahu neexistoval, a súčasne tvrdili, že uvedeným dodávateľom vznikla daňová povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH z titulu jej uvedenia na faktúre a nie uskutočnenia zdaniteľných obchodov. S tým súvisela otázka rozloženia dôkazného bremena, otázka, čo preukazuje daňový subjekt a čo správca dane, otázka povinnosti správcu dane dokazovať pri neexistencii plnenia priamu vedomú účasť žalobcu na daňovom podvode. Krajský súd uviedol, že nepostačuje odmietnuť priznanie práva na odpočet len s odkazom na zistenia v reťazci dodávateľov, ktoré viedli k daňovému podvodu, na ktoré žalobca nemal žiadny dosah. Žalobca pritom namieta rozpor záverov správcu dane (žalovaného) s pravidlami formálnej a právnej logiky, keď nespochybnil existenciu tovaru, ale spochybnil dodanie tovaru spoločnosti A.P.P.I. spol. s.r.o. a S Trade Group s.r.o.

- dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu, skutkový stav bol zistený v rozsahu dostatočnom pre vykonanie správnych úvah a na základe nich žalovaný dospel k správnym právnym záverom. Daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane,

- uviedol, že odpočítanie DPH je výsostne viazané na obchodný vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. 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,

- poukázal na § 24 daňového poriadku, v zmysle ktorého má dôkaznú povinnosť daňový subjekt, ktorý preukazuje všetky skutočnosti a údaje v daňových priznaniach alebo v iných podaniach, ďalej skutočnosti v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, na preukázanie ktorých je správcom dane vyzvaný, a úplnosť, vierohodnosť a správnosť záznamov a evidencií, ktoré je povinný viesť. Toto ustanovenie zakotvuje, že zákonné bremeno je na strane daňového subjektu, ktorý je povinný preukázať, že si nárok uplatňuje oprávnené a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom (rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.4.2010 v spojení s rozhodnutím ÚS SR sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.2.2011).

- 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,

- nestotožnil sa s názorom žalobcu, že postačuje fakturačná existencia tovaru a reálna existencia rovnakého tovaru. Samotné preukázanie fakturačnej existencie tovaru žalobcom nebolo postačujúce,

- námietku nesprávneho právneho posúdenia označil za nedôvodnú a uviedol, že správca dane a žalovaný v niektorých častiach svojich rozhodnutí použili pojem nadobudnutia vlastníckeho práva, avšak je nepochybné, že žalovaný ako aj správca dane 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 žalobca,

- stotožnil sa s názorom žalovaného, že dodávateľom žalobcu - 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. Ak žalovaný v istých častiach rozhodnutia uvádza, že dôvodom pre neuznanie práva na odpočet dane bola skutočnosť, že dodávateľ žalobcu spoločnosť A.P.P.I. s.r.o. nedostatočne preukázal vlastnícke právo k dodanému tovaru, ktoré preto nemohol prevádzať na iné osoby, nejde o rozpor v tvrdeniach, je to v súlade s jeho záverom, že tovar v skúmanom obchodnom reťazci existoval len formálne na faktúre,

- poukázal, že dôkaz žalobcu na preukázanie reálneho dodania tovaru predložením CMR je dôkazne kontraproduktívny a evidentne v jeho 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 Novom Meste nad Váhom, o ktorom uvádzala práve konateľka A.P.P.I. s.r.o., že pri obchodovaní so žalobkyňou bol využitý pre dodanie fakturovaného tovaru. Preto nebolo ani možné, aby žalovaný dospel k inému záveru ako prezentovanému v napadnutom rozhodnutí, že žalobkyňa sa nepodarilo preukázať reálnu existenciu tovaru fakturovaného spoločnosťou A.P.P.I. s.r.o.,

- k tvrdeniu žalobcu o dôkaznom bremene zaťažujúcom v tejto veci správcu dane (žalovaného), keďže žalobca svoju povinnosť splnil predložením dôkazov (dokladov), krajský súd uviedol, že daňové orgány okolnosti, o ktorých predložené dôkazy svedčili, zásadne spochybnili, a tak pre odstránenie zistených pochybností mal ďalšie dôkazy predkladať opäť žalobca, ktorý má v súlade s § 24 ods. 1 písm. c) daňového poriadku povinnosť preukázať vierohodnosť evidencií a záznamov a táto povinnosť

sa nevyčerpáva predložením listín. Spätný prechod dôkazného bremena na žalobcu neodporuje ani zákonu, ani rozhodovacej praxi NS SR a Súdneho dvora EÚ. Daňový orgán v takej situácii nie je zaťažený povinnosťou pri zistených pochybnostiach dokazovať, k čomu v obchodnom reťazci reálne došlo, pre účely uplatnenia práva na odpočet dane postačovalo jeho zistenie, že predloženými dôkazmi nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok pre odpočet dane. Krajský súd sa nedomnieval, že v takejto situácii je zákonnou povinnosťou žalovaného (resp. správcu dane) preukazovať úmyselnú účasť žalobcu na daňovom podvode, ako to interpretoval žalobca s oporou v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ a NS SR. Príčinou stavu, aký bol v tomto konaní zistený, nemusí byť automaticky úmyselné (a z podstaty veci potom už trestnoprávne postihnutelné) konanie žalobcu, jeho úmyselná účasť v daňovom podvode,

- uviedol, že k „defektu“ došlo aj v poslednom vzťahu, pretože z dôkazov bolo objektívne zistené, že tento zmluvný a tovarový vzťah nemohol existovať v podobe, akú žalobca listinami prezentoval, keďže sám poskytoval dôkazy o pôvode a trase tovaru z ČR priamo do Serede, nie cez Sládkovičovo alebo Nové Mesto nad Váhom, ako dodávku tovaru opísal jeho dodávateľ A.P.P.I. spol. s.r.o.,

- obranu žalobcu, spočívajúcu v tom, že nemal alebo nemohol mať vedomosť o obsahu činnosti svojich dodávateľov a ich subdodávateľov, lebo nemal právne prostriedky na ich sledovanie, označil za nedostatočnú a uviedol, že v tejto konkrétnej veci nebolo rozhodujúce, či žalobca vedel o úmysle niektorého z prvkov obchodného reťazca získať daňovú výhodu, keďže bolo spochybnené, že tovar mal osud tovaru uvedeného na predložených faktúrach,

- uviedol, že za nezákonné nemožno považovať dokazovanie správcu dane, v ktorom použil ako dôkaz listiny z daňových kontrol iných daňových subjektov. Išlo o daňové subjekty, ktoré vystupovali v dodávateľsko-odberateľských vzťahoch týkajúcich sa žalobcom deklarovaneho zdaniteľného plnenia a tento spôsob alebo postup pri dokazovaní vyplýva aj z § 24 ods. 4 daňového poriadku,

- konštatoval, že v danom prípade má skutočný stav prednosť pred formálno-právnym stavom a správca dane je povinný neprihliadnuť k simulovaným právnym úkonom, ak sa tieto reálne uskutočnili a uviedol, že správca dane nie je povinný vykonávať dokazovanie do doby, kým sa nepreukáže opak a preukazovať úmysel a vinu žalobcu tak, ako je to v trestnom konaní,

- uviedol, že vzniknuté pochybnosti a dôkazy správca dane a žalovaný vyhodnotili v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v konaní vyšlo najavo. Krajský súd sa stotožnil so závermi správca dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal dostatočne, že tovar nadobudol od dodávateľa uvedeného na faktúre,

- k námietke žalobcu o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného krajský súd uviedol, že napadnuté rozhodnutia má všetky náležitosti vyžadované § 63 ods. 5 daňového poriadku, Napadnuté rozhodnutie obsahuje skutočnosti, na základe ktorých bolo rozhodnuté a aj to, ako boli právne posúdené. Skutočnosť, že sa správny orgán nevysporiadal s námietkami žalobcu, nezakladá nezákonnosť rozhodnutia. Odvolacím námietkam sa žalovaný venoval veľmi podrobne a v samostatnej rozsiahlej časti svojho rozhodnutia na ne aj odpovedal,

- označil námietku žalobcu, že skutkový stav, ktorý správny orgán vzal za základ napadnutého rozhodnutia je v rozpore s administratívnymi spismi, alebo v ňom nemá oporu, za nedôvodnú a uviedol, že podklady, z ktorých vychádzal žalovaný ako aj správca dane a ktoré sú uvádzané a citované v rozhodnutiach sú obsahom administratívneho spisu,

- čo sa týka námietok žalobcu, že výsledky „místního šetření“ v inom konaní nemôžu byť rozhodujúcim dôkazom k nepriznaniu odpočítania dane od dodávateľa S Trade Group, s.r.o., že ak tieto dôkazy mohli byť vykonané, resp. opätovne vykonané v samostatnom konaní voči žalobcovi, ako daňovému subjektu, no vykonané neboli, potom ide o obmedzenie zásady bezprostrednosti dokazovania a o postup v rozpore s ustanovením § 3 ods. 2 a ods. 8 daňového poriadku, krajský súd poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C 276/12 vo veci Sabou zo dňa 22.10.2013, v ktorom Súdny dvor EÚ konštatoval, že dodržanie práv daňovníka na obhajobu nevyžaduje, aby sa daňovník podieľal na žiadosti o informácie, ktorú adresuje dožadujúci členský štát dožiadanému členskému štátu, nevyžaduje ani to, aby bol daňovník vypočutý v čase, keď sa v dožiadanom členskom štáte uskutočňujú vyšetrovania, ktoré by mohli zahŕňať výsluch svedkov a ani pred tým, ako teton členský štát poskytne informácie dožadujúcemu členskému štátu. Neúčasť daňovníka pri procesných úkonoch realizovaných v rámci medzinárodnej výmeny informácií Súdny dvor EÚ vykladal tak, že informácie získané v rámci medzinárodnej výmeny informácií, ktoré sa majú následne použiť v daňovom konaní,

nie sú nezákonnými informáciami ani za situácie, že daňovníkovi nebolo priznané právo na obhajobu v rámci dožiadaného členského štátu,

- uviedol, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 daňového poriadku. Vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Napadnuté rozhodnutie a aj jeho odôvodnenie je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal s námietkami žalobcu.

III.

Konanie na kasačnom súde

25. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP a navrhol rozsudok krajského súdu zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102283592/2018 zo dňa 20.11.2018 zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

26. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

27. Sťažovateľ mal za to, že pre postup podľa § 140 SSP neboli splnené zákonné podmienky, pretože predmetom konania vo veci sp. zn. 5S/3/2019 nebolo posudzovanie zákonnosti neuznania odpočítania dane z faktúr od dodávateľa Slovakia Food Trading, s.r.o. Predmetom konania vo v tejto veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým správca dane za september 2014 neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov S Trade Group, s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o., ale predmetom konania vo veci sp. zn. 5S/3/2019 bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, ktorým správca dane za jún 2014 neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov S Trade Group, s.r.o. a A.P.P.I. spol. s.r.o.. Tým ostali mimo pozornosti súdu námietky sťažovateľa týkajúce sa spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o..

28. Sťažovateľ namietal, že v predmetnej veci došlo k vzniku daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, keď kupujúci nadobudli právo nakladať s tovarom ako vlastníci, pričom poukázal aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ č. C-277/14 vo veci PPUH Stehcemp zo dňa 22.10.2015. Namietal, že ekonomická činnosť môže pozostávať aj z dodávok uskutočnených v rámci viacerých po sebe nasledujúcich predajov, prvý predávajúci sa 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.

29. Sťažovateľ ďalej namietal, že nikdy netvrdil, že postačuje len „fakturačná existencia tovaru“ a dodanie tovaru preukázal aj platbami, príjmami na sklad a inými dôkazmi. Sťažovateľ mal za to, že je nepochybné, že tovar prepravovaný v reťazci dodávateľov reálne skončil v jeho „moci“ a jeho skladoch, pričom išlo o tovar identický s tovarom uvedeným na faktúrach dodávateľov. Sťažovateľ uviedol, že z CMR dokladov nie je možné zistiť obstarávacie procesy v reťazci dodávateľov, CMR doklady osvedčujú len prepravu tovaru od odosielateľa k príjemcovi, pričom odosielateľ nemusí byť predávajúci a príjemca nemusí byť kupujúcim. Sťažovateľ mal za to, že správcovi dane predložil všetky dôkazy, ktorými disponovať mal a mohol a tým splnil svoju dôkaznú povinnosť.

30. K spätnému prechodu dôkazného bremena sťažovateľ uviedol, že z ustálenej judikatúry ÚS SR (napr. III. ÚS 401/09, I. ÚS 377/2018) ako aj NS SR (napr. sp. zn. 5Sžf/101/2009) vyplýva, že spätný prechod dôkazného bremena na daňový subjekt je podmienený tým, že správca dane preukázateľne spochybní dôkazy predložené daňovým subjektom. Sťažovateľ mal za to, že správca dane nikdy preukázateľne nespochybnil doklady a dôkazy predložené žalobcom, ale išlo výlučne o pochybnosti v reťazci dodávateľov.

31. Sťažovateľ ďalej namietal, že aj keď je správca dane oprávnený preverovať plnenie v reťazci dodávateľov, tieto zistenia nemôžu predstavovať kľúčové dôkazy k záveru, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodanie tovaru dodávateľmi S Trade Group, s.r.o., Slovakia Food

Trading, s.r.o., pretože takýto záver je vyvodzovaný výlučne zo zistení ohľadne samotného plnenia subdodávateľov jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými nemal žiadny zmluvný vzťah a o existencii ktorých sa dozvedel 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 uviedol, že aj ak spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. a S Trade Group, s.r.o. neunesli svoje dôkazné bremeno a nepreukázali konkrétne skutočnosti vo vzťahu k svojim subdodávateľom, nie je možné vylúčiť, aby v samostatnom konaní voči daňovému subjektu táto skutočnosť preukázaná bola.

32. Sťažovateľ namietal odklonenie krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a poukázal pritom na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011, rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010, rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžf/16/2020 zo dňa 18.11.2010, rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/44/2011 zo dňa 11.9.2012, rozsudok NS SR sp. zn. 5Sžf/3/2012 zo dňa 29.10.2012, rozsudok NS SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012 a rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/9/2013 zo dňa 20.2.2014. Mal za to, že záver krajského 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.

33. Sťažovateľ namietal odôvodnenie krajského súdu, že rozsudok NS SR sp. zn. 2Sžfk/22/2019 je ojedinelým rozhodnutím a uviedol, že NS SR prijal identické závery aj v rozsudkoch sp. zn. 10Sžfk/32/2019 zo dňa 28.08.2020 a sp. zn. 5Sžfk/22/2019 zo dňa 10.09.2020, teda nejednalo sa o ojedinelé rozhodnutie.

34. Sťažovateľ mal za to, že krajský súd v rozsudku sp. zn. 5S/3/2019 dodatočne a zmätočne objasnil žalobou napadnuté rozhodnutie správneho orgánu novými dôvodmi, ktoré z obsahu spisu nevyplývajú a uviedol, že daňové orgány nikdy netvrdili, že tovar, ktorý sa ocitol v moc žalobcu nebol identický s fakturovaným tovarom, resp. že doklady predložené žalobcom sa týkali iného tovaru. Uviedol, že krajský súd k rozporom uvedeným v správnej žalobe nezaujal žiadne stanovisko a tvrdil len, že rozhodnutie žalovaného je jasné a zrozumiteľné.

35. Sťažovateľ ďalej namietal, že tvrdenie krajského súdu, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli dôvody pre presun dôkazného bremena na správcu dane, je v rozpore s judikatúrou NS SR a Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že skutočnosť, či daňový subjekt vedel alebo mohol vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom, je dôkazným bremenom správcu dane. Sťažovateľ uviedol, že daňové orgány a súd účelovo neobjasnili skutočný mechanizmus podvodného konania a namiesto toho dospeli k záveru, že tovar dodal iný dodávateľ. Správca dane tak neužal nárok na odpočet dane nie z dôvodu účasti žalobcu na podvodnom konaní, ale z dôvodu porušenia § 49 ods. 1 zákona o DPH.

36. Sťažovateľ ďalej namietal zásadné rozpory medzi výpoveďou H. L. zo spoločnosti TWARDZIK CZ, s.r.o. a výpoveďou svedkov v doplnenom dokazovaní. Daňové orgány sa podľa sťažovateľa ani nepokúsili odstrániť rozpory medzi vykonanými dôkazmi a výsledkami MVI a osvojili si len tie zistenia, ktoré boli v neprospech žalobcu.

37. Vo veci dodania tovaru do iného členského štátu pre odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ sťažovateľ namietal, že v zmysle rozsudku Súdneho dvora EÚ č. C-409/04 vo veci Teleos zo dňa 27.9.2007 správca dane by mohol sťažovateľovi uložiť povinnosť zaplatiť daň len v tom prípade, ak by dokázal, že nekonal dobromyseľne a neprijal všetky opatrenia, aby vylúčil účasť na podvode. Z rozhodnutí daňových orgánov nie je zrejmé, čo sťažovateľ zanedbal a ako za daného stavu mohol vedieť, že tovar nebol prepravený do iného členského štátu. Mal za to, že rozhodnutia správnych orgánov sú zmätočné, pretože nie je možné tvrdiť, že tovar nebol prepravený do Poľska a súčasne tvrdiť, že pokiaľ sa tovar prepraví z členského štátu dodania a tým istým dopravným prostriedkom sa vráti do členského štátu dodania, nie je splnená podmienka odoslania alebo prepravy tovaru z členského štátu dodania do iného členského štátu.

38. Sťažovateľ napokon namietal, že rozsudok krajského súdu sp. zn. 5S/8/2019 nemožno považovať za riadne a vyčerpávajúco odôvodnený, krajský súd do odôvodnenia svojho rozsudku v plnom rozsahu prevzal závery preskúmaného rozhodnutia žalovaného a s argumentáciou žalobcu sa vysporiadal len formálne. Tento stav sťažovateľ kvalifikoval ako nesprávny procesný postup, ktorým súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

39. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti označil námietky sťažovateľa za nedôvodné a v ničom neovplyvňujúce zákonnosť rozhodnutí finančných orgánov a krajského súdu a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť. Uviedol, že pri dodávke tovaru pre odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“ nebola splnená základná podmienka pre oslobodenie od dane pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu vyplývajúca z § 43 ods. 1 zákona o DPH, a to, že tovar nebol odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu. Pritom daňový subjekt, ktorý uplatňuje oslobodenie od dane, je povinný preukázať splnenie všetkých zákonom stanovených podmienok. Je povinný urobiť všetko, aby zabezpečil riadny priebeh dodávky tovaru v rámci členských štátov. Ak dodávateľ ponechá prepravu tovaru do iného členského štátu na nadobúdateľa, musí v takom prípade niesť dôsledky za nesplnenie toho záväzku nadobúdateľom.

40. K námietkam sťažovateľa v súvislosti s neuznaným odpočítaním dane žalovaný uviedol, že umelý charakter zdaniteľného obchodu dokazuje zapojenie daňových subjektov do reťazca obchodu s mäsom s obchodnými partnermi, ktorých jediným cieľom bolo zníženie daňového zaťaženia a odčerpávanie nadmerných odpočtov. Správcom dane bolo preukázané, že do reťazca obchodovania s kuracím mäsom boli zapojené daňové subjekty, u ktorých bolo ich konateľmi potvrdené, že nevykonávali ekonomickú činnosť, z uvedeného dôvodu nenadobudli právo disponovať s tovarom ako vlastníci a logicky toto právo nemohli previesť na iné osoby. Zapojené boli tiež daňové subjekty, ktoré so správcom dane nekomunikujú, nespolupracujú, nepredkladajú daňové doklady a nepreberajú poštu, pričom v súčasnosti sú zlúčené v iných spoločnostiach.

41. Námietky sťažovateľa, že žalovaný a krajský súd sa nedostatočne vysporiadali s jeho námietkami uvedenými v odvolaní a v žalobe, označil žalovaný za neopodstatnené, pretože doklady, na ktoré sťažovateľ poukazoval, neodzrkadľovali skutočnosť, ktorú deklarovali. Správca dane v rámci daňovej kontroly zistil rozpory medzi jednotlivými dokladmi a výpoveďami zástupcov daňových subjektov zapojených do obchodného reťazca s pohybom tovaru. Sťažovateľ pritom v celom priebehu konania nepredložil žiaden relevantný dôkaz, ktorým by odstránil zistené pochybnosti správcu dane.

IV.

Právny názor kasačného súdu

42. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z NS SR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená NS SR a bola jej pridelená sp. zn. 5Sžfk/78/2020. Od 1.8.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

43. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu [§ 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. 1 SSP) 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 je dôvodná.

44. Z obsahu súdneho spisu a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie január až december 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 100507823/2017 zo dňa 22.3.2017, ktorý bol sťažovateľovi doručený dňa 25.3.2017. Dňa 28.9.2017 sa so splnomocneným zástupcom žalobcu uskutočnilo ústne pojednávanie, na ktorom bol oboznámený so zisteniami vykonanými vo vyrubovacom konaní.

45. Správca dane zistil, že sťažovateľ si v zdaňovacom období september 2014 uplatnil odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľov S Trade Group, s.r.o. a Slovakia Food Trading, s.r.o., pričom zo zistení správcu dane vyplynulo, že v daných prípadoch došlo k porušeniu § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona o DPH. Sťažovateľ si taktiež uplatnil oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o DPH pre transakciu pre odberateľa PRZEDSIĘBIORSTWO HANDLOWO USŁUGOWE „ZUZANEX“, pričom správca dane uviedol, že v danom prípade nebola splnená podmienka odoslania tovaru z tuzemska do iného členského štátu.

46. Správca dane rozhodnutím č. 101021185/2018 zo dňa 23.5.2018 vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 75.109,52 eur za zdaňovacie obdobie september 2014. Na základe odvolania sťažovateľa, žalovaný rozhodnutím č. 102283592/2018 zo dňa 20.11.2018 rozhodnutie správcu dane potvrdil.

47. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti je rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/8/2019 zo dňa 17.9.2020, ktorým krajský súd zamietol žalobu sťažovateľa. Kasačný súd primárne preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z pohľadu, či kasačné námietky žalobcu sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

48. 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 nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces.

49. 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 rozhodnutie bolo presvedčivé.

50. 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.

51. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo v prvom rade posúdiť, či krajský súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces (§ 440 ods. písm. f) SSP).

52. Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplýva, že stotožniac sa s právnym názorom vysloveným vo veci tých istých účastníkov v skoršom rozsudku krajského súdu sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020, v súlade s § 140 SSP poukázal na závery tohto rozhodnutia, s ktorými sa plne stotožnil. Uviedol, že skutkové a právne závery uvedené v tomto rozhodnutí považuje za vecne správne a zákonné.

53. Z rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020 pritom kasačný súd zistil, že v tomto konaní krajský súd preskúmaval zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým vyrubil sťažovateľovi rozdiel DPH vo výške 25.460,93 eur za zdaňovacie obdobie jún 2014 z faktúr vystavených dodávateľmi - spoločnosťou A.P.P.I spol. s.r.o. a spoločnosťou S Trade Group s.r.o..

54. V súvislosti s námietkou sťažovateľa, týkajúcou sa porušenia zákona krajským súdom tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, kasačný súd uvádza, že v zmysle ustálenej rozhodovacej praxe ÚS SR je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť. Táto povinnosť je v správnom súdnictve normatívne zakotvená v § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu preto musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na strane druhej.

55. Krajský súd dospel k záveru o nedôvodnosti žaloby sťažovateľa využitím tzv. skráteného odôvodnenia rozsudku podľa § 140 SSP, s poukázaním na svoj skôr vydaný rozsudok sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020.

56. K uvedenému kasačný súd poukazuje na to, že ustanovenie § 140 SSP je špeciálnym ustanovením vo vzťahu k všeobecnému ustanoveniu § 139 ods. 2 SSP. Zmyslom tohto ustanovenia je, aby sa pri opakujúcich sa totožných žalobách toho istého žalobcu, krajský súd nemusel opakovať tie isté dôvody rozhodnutia. Týmto ustanovením sa zaviedla možnosť skráteného odôvodnenia s odkazom na totožný rozsudok, v ktorom bol už právny problém vyriešený. Podmienkou je okrem totožnosti žalobcu aj druhovo totožný (obdobný) predmet konania, t. j. predmet konania, ktorý sa týka rovnakého právneho problému a formálne sa líši iba číslom konania (napr. rozsudok NS SR sp. zn. 4Sžfk/68/2019 zo dňa 4.11.2020).

57. S poukazom na uvedené kasačný súd konštatuje, že krajský súd síce aplikoval § 140 SSP, avšak bez toho, aby bola v plnej miere naplnená zákonná podmienka na jeho aplikáciu, t.j. totožnosť predmetu konania. Z rozsudku krajského súdu sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020 síce vyplýva totožnosť účastníkov konania, v danej veci však nešlo o posúdenie uskutočnenia zdaniteľných obchodov dodaných sťažovateľovi deklarovanej dodávateľom Slovakia Food Trading, s.r.o.. Kasačný súd sa stotožnil s námietkou sťažovateľa, že mimo pozornosti súdu ostali námietky sťažovateľa týkajúce sa spoločnosti Slovakia Food Trading, s.r.o. a k týmto krajský súd nezauljal žiadne stanovisko.

58. Podľa názoru kasačného súdu takýmto odôvodnením rozhodnutia krajského súdu došlo k porušeniu práva sťažovateľa na spravodlivý proces. V rámci kasačného konania pritom nie je úlohou kasačného súdu nahrádzať konanie pred krajským súdom ako súdom prvej inštancie. Je úlohou krajského súdu posúdiť každú skutkovú a právnu otázku, ktorá je v prejednávanej veci rozhodujúca.

59. Na doplnenie kasačný súd uvádza, že v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu sa síce uvádza, že rozsudok krajského súdu sp. zn. 5S/3/2019 zo dňa 17.9.2020 tvorí súčasť súdneho spisu, avšak kasačný súd túto skutočnosť preskúmaním obsahu spisového materiálu nezistil.

60. Kasačný súd preto dospel k názoru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné v zmysle § 462 ods. 1 SSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, v ktorom sa vysporiada so všetkými relevantnými námietkami žalobcu uvedenými v správnej žalobe a svoje rozhodnutie náležite odôvodní. Kasačný súd pritom nevyklučuje procesne ani možnosť kombinácie odôvodnenia rozsudku krajského súdu jednak odkazom na už skoršie rozhodnutie súdu v zmysle § 140 SSP a zároveň o doplnenie argumentácie krajského súdu v častiach, ktoré sú v jednotlivých posudzovaných zdaniteľných obdobiach rozdielne - t.j. napr. v prípade iných dodávateľov.

61. Kasačný súd dodáva, že zaoberať sa kasačnými námietkami týkajúcimi sa nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom a odklonenia sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, bolo v tomto štádiu konania predčasné, a to najmä s poukazom na dôvod zrušenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ktorým je jeho nepreskúmateľnosť.

62. Podľa § 469 SSP <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqge2v6mjwgixhaylsmftxeylgfu2dmoi>> ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

63. Podľa § 467 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqge2v6mjwgixhaylsmftxeylgfu2dmny>> ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

64. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 <<https://www.beck-online.sk/bo/document-view.seam?documentId=pj5f6mrqge2v6mjwgixhaylsmftxeylgfu2dmny>> ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.