

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/15/2021
Identifikačné číslo spisu: 7019200870
Dátum vydania rozhodnutia: 26. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200870.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: VA GROUP, s.r.o., Námestie osloboditeľov č. 65, 071 01 Michalovce, IČO: 46 997 571, právne zastúpený: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom Gelnická č. 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102383473/2019 zo dňa 17.10.2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/111/2019-60 zo dňa 15.10.2020, takto

r o z h o d o l :

Rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/111/2019-60 zo dňa 15.10.2020 sa z r u š u j e a vec sa v r a c i a Krajskému súdu v Košiciach na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102383473/2019 zo 17.10.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Predmetným rozhodnutím žalovaný ako odvolací správny orgán na základe zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov a Daňového poriadku rozhodol podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Košice č. 101510972/2019 z 19.06.2019, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 80. 456,37 € za zdaňovacie obdobie apríl 2017 a nepriznal zároveň žalobcovi nadmerný odpočet v sume 864,20 € a zároveň mu vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 79.592,17 €.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd konštatoval výraznú obsahovú zhodu preskúmanej právnej veci s hore uvedenými konaniami pred SD EÚ vo veciach C-414/17 a C-401/18, poukazuje správny súd v danej veci aj na bod 78 Rozsudku SD EÚ C-414/17 z 19.12.2018, z obsahu ktorého

vyplýva okrem ďalších záverov aj právny význam posúdenia práva nakladať s tovarom v súvislosti s jeho nakládkou v zahraničí. Predmetné rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie z 19.12.2018 (C-414/17) spolu s ďalším rozsudkom SD EÚ vo veci C-401/18 z 23.04.2020 je povinný správny súd aj v preskúmvanej právnej veci právne aplikovať ako výrazné právne záväzné rozhodnutia vydané v prejudiciálnych konaniach podľa článku 267 ZFEÚ. Ako to však vyplýva z obsahu rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov v preskúmvanej právnej veci, obsah hore uvedených rozsudkov SD EÚ sa nepremietol do obsahu odôvodnenia rozhodnutí Daňového úradu Košice z 19.06.2019 a Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky zo 17.10.2019 (preskúmvané rozhodnutie), hoci obe uvedené rozhodnutia boli vydané už po rozhodnutí Súdneho dvora Európskej únie v právnej veci C-414/17, v ktorej rozsudok bol vydaný 19.12.2018.

3. Správny súd v kontexte hore uvedenej argumentácie poukázal predovšetkým na to, že dve spomínané rozhodnutia Súdneho dvora EÚ sa dotýkajú predovšetkým výkladu článku 2 ods. 1 písm. b) a článku 3 ods. 1 v spojení s článkom 138 ods. 1, 2 písm. b) Smernice č. 2006/112/ES (nadobudnutie tovaru podliehajúceho spotrebnej dani v rámci Spoločenstva, dodanie v rámci Spoločenstva - reťazové transakcie s jednou prepravou - priradenie prepravy - preprava v režime pozastavenia spotrebnej dane a vplyv na kvalifikáciu nadobudnutia v rámci Spoločenstva). Navyše v právnej veci C-401/18 Súdny dvor EÚ v rozsudku z 23.04.2020 sa právne vysporiadal okrem iného aj s otázkou aplikácie zásady „in dubio mitius“ (rozhodnutie o siedmej položenej otázke). V ďalšom administratívnom konaní však bude predovšetkým povinnosťou žalovaného vziať na zreteľ všetky výroky rozsudkov SD EÚ vo veciach C-414/17 a C-401/18. V tejto súvislosti správny súd iba demonštratívne dáva do pozornosti žalovaného body 33. a nasl. rozsudku vo veci C-401/18, a to v právne významnej väzbe na výklad pojmu prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. V bode 36. uvedeného rozsudku Súdny dvor EÚ uviedol, že „v prvom rade treba pripomenúť, že prevod práva nakladať s tovarom ako vlastníkom sa podľa judikatúry Súdneho dvora neobmedzuje na prevod spôsobmi, ktoré upravuje príslušná vnútroštátna právna úprava, ale zahŕňa každý úkon prevodu hmotného majetku jednou stranou, ktorá udelí druhej strane oprávnenie fakticky ním nakladať, akoby bola sama vlastníkom tohto majetku.“ V nadväznosti na uvedené v bode 38. uvedeného rozsudku Súdny dvor EÚ pripomenul, že „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a alebo aby jej bol fyzicky doručený. V tejto súvislosti by sa úkon prepravy pohonných hmôt, t.j. premiestnenie tohto tovaru z prvého členského štátu do druhého členského štátu nemal považovať za rozhodujúci na určenie, či bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, bez zohľadnenia akejkoľvek inej okolnosti umožňujúcej predpokladať, že k takémuto prevodu došlo ku dňu tejto prepravy. Navyše existencia prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom znamená, že strana, na ktorú sa toto právo prevádza, má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí najmä rozhodnutie predať ho.“ (Body 38. - 40. Rozsudku C - 401/18).

4. Správny súd ďalej dal do pozornosti účastníkov konania aj obsah rozsudku Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č.k. 9Afs 137/2016-176 z 30.05.2019 v právnej veci žalobcu AREX CZ a.s. proti odvolaciemu Finančnému riaditeľstvu Brno, ktorým Najvyšší správny súd Českej republiky zrušil rozsudok Krajského súdu v Českých Budějoviach č.k. 10Af 35/2015-65 z 27.04.2016, ako aj rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, a to predovšetkým v právnej nadväznosti na obsah rozsudku SD EÚ v právnej veci C-414/17 z 19.12.2018. V danej veci ide o premietnutie do právnej praxe predmetného rozhodnutia SD EÚ z 19.12.2018 a rozvinutie právnych názorov v ňom uvedených. Okrem iných právnych záverov Najvyšší správny súd ČR v obsahovo identickej veci v bode 119. uvedeného rozsudku z 30.05.2019 konštatoval, že „závery krajského súdu, ale aj žalovaného, je potrebné s ohľadom na okolnosti podstatné pre posúdenie okamžiku prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastníkom považovať za chybné. Nepostačuje totiž len určiť, kedy fyzicky začala sťažovateľka s tovarom nakladať. Z bodu 87. rozsudku SD EÚ Enteco Baltic a bodu 75. rozsudku SD EÚ AREX CZ, a.s. totiž vyplýva, že prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom nevyžaduje, aby strana, na ktorú je tento majetok prevádzaný, uvedený tovar fyzicky držala, alebo aby k nej bol uvedený tovar fyzicky prepravený, alebo ho fyzicky obdržala... je preto nevyhnutné skúmať, kedy na sťažovateľku bolo prevedené od vlastníka, prípadne inej

oprávnenej osoby buď vlastnícke právo alebo iné právo, ktoré by jej ale umožňovalo s tovarom nakladať ako vlastník. V ďalšom konaní preto bude žalovaný povinný sa s touto otázkou riadne vysporiadať...”

5. Z relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ teda možno vyvodit' záver, že právo nakladať s tovarom ako vlastník nemožno vykladať tak, že vždy ide iba o prevod vlastníckeho práva. Musí však ísť vždy o prevod nejakého práva, pričom spravidla bude oprávnený s tovarom nakladať ako vlastník práve jeho vlastník. Iba výnimočne teda nepôjde o prevod vlastníckeho práva, ale o prevod iných práv, ktoré dovoľia nadobúdateľovi tovaru nakladať s tovarom v obdobnom rozsahu, ako keby bolo na neho prevedené vlastnícke právo. Pritom zároveň možno konštatovať, že prevod vlastníckeho práva podľa vnútroštátnych predpisov má dôležitú úlohu pri posudzovaní, kto nadobudol právo nakladať s vecou ako vlastník v zmysle Smernice o DPH. Opierajúc sa o hore uvedené východiskové právne závery a konštatovania vyplývajúce predovšetkým z judikatúry Súdneho dvora EÚ (predovšetkým bod 87 Rozsudku SD EÚ Enteco Baltic a bodu 75 rozsudku SD EÚ AREX CZ bude tiež povinnosťou žalovaného opätovne právne vyhodnotiť otázku prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, a to v tom smere, že sa nevyžaduje, aby strana, na ktorú je tento majetok prevedený, uvedený tovar fyzicky držala, alebo aby smerom k nej bol uvedený tovar prepravený, alebo ho fyzicky obdržala. Rovnako pre takýto záver nepostačuje konštatovanie, kedy prešlo nebezpečenstvo škody na veci, hoci môže ísť o podpornú argumentáciu týkajúcu sa prevodu práva nakladať s vecou ako vlastník, keďže prechod nebezpečenstva škody na veci je často spojený s prevodom vlastníckeho práva. Je pritom nevyhnutným zároveň aj skúmanie, kedy na žalobcu bolo prevedené od vlastníka, prípadne inej oprávnenej osoby buď vlastnícke právo alebo iné právo, ktoré by mu umožňovalo s tovarom nakladať ako vlastník.

6. Pokiaľ by žalovaný pri opätovnom právnom hodnotení skutkového stavu vec dospel k záveru o potrebe vykonania ďalšieho konania v rámci plnohodnotného dvojinštančného administratívneho konania, bude jeho povinnosťou rozhodnúť o vrátení veci prvostupňovému správneému orgánu so záväznými právnymi pokynmi vyplývajúcimi z obsahu odôvodnenia tohto rozsudku správneho súdu. V ďalšom konaní bude zároveň povinnosťou žalovaného komplexne reagovať na obsah rozsudkov Súdneho dvora EÚ v právnych veciach C-414/17 z 19.12.2018 a C-401/18 z 23.04.2020 (AREX CZ, a.s., Herst, s.r.o.). Predmetom právneho hodnotenia dôkazného stavu veci majú byť v súlade s citovanou judikatúrou Súdneho dvora EÚ a jej obsahovým argumentačným základom všetky dôkazy o deklarovanych obchodoch zahrnuté v administratívnom spise daňových orgánov v ich vzájomnej súvislosti, i každý dôkaz jednotlivo. Rámcové kúpne zmluvy zo 04.10.2016, 16.12.2016 a 10.04.2017, ako aj Zmluva o zabezpečení prepravy PHM z Lobau z 10.04.2017 (č.l. 62-80 administratívneho spisu), ako dôkazy, ktorými popri iných dôkazoch a tvrdeniach preukazoval žalobca opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočítanie DPH majú byť podľa názoru správneho súdu opätovne podrobené dôslednej právnej dôkaznej analýze. Ide predovšetkým o ustálenie jednoznačného záveru, či a ak áno, v akom rozsahu predmetné zmluvy odzrkadľujú realitu o prevode vlastníckeho práva medzi obchodnými partnermi žalobcu a ním. Právo nakladať s tovarom ako s vlastným je pritom podľa horeuvedených rozsudkov SD EÚ jedným z kľúčových kritérií pre prijatie záverov správcu dane k žalobcom deklarovanim obchodom.

7. Správny súd dodal, že dôsledné posúdenie hore uvedených skutkových a právnych otázok súvisiacich s nadobudnutím práva u žalobcu nakladať s tovarom, nemôže byť vyriešené v súdnom preskúmvacom konaní, ale v konaní administratívnom. Správny súd totiž nie je povoláný k tomu, aby celé posúdenie takýchto kľúčových právnych otázok, vrátane súvisiaceho dokazovania vykonal namiesto žalovaného, resp. správcu dane. Ako to vyplýva z ustálenej judikatúry NS SR úlohou správneho súdu nie je nahradzovať úvahy správnych orgánov a dopĺňať za nich dôvody ich rozhodnutí. Pri preskúmvaní rozhodnutí správnych orgánov totiž nemôže správny súd dotvárať a domýšľať odôvodnenia takýchto rozhodnutí. Poprel by tým svoju úlohu prieskumného orgánu, ktorého pôsobnosť má procesnoprávnu povahu a je založené na rovnosti účastníkov (článok 37 ods. 3 Listiny základných práv a slobôd). Na druhej strane však nemožno správneému súdu odoprieť právo formulovať isté východiskové právne závery pre ďalšie právne posúdenie veci, čo správny súd uskutočnil v odôvodnení tohto rozhodnutia. Týkajú sa predovšetkým zásadnej právnej otázky

posúdenia okamžiku prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. Záver týkajúci sa miesta zdaniteľného plnenia je podľa názoru správneho súdu otázkou rýdzo právnou. Takúto právnú otázku je potrebné vždy posúdiť na základe skutkového stavu v danej právnej veci. Skutkový stav je pritom povinný objasniť predovšetkým daňový subjekt nesúci primárne dôkazné bremeno v daňovom konaní vo všeobecnosti. Platí však zároveň, že ak dospeje správca dane k záveru, že miesto plnenia je v inom členskom štáte, než daňový subjekt deklaroval, nemožno takýto záver oprieť iba o neunesenie dôkazného bremena daňovým subjektom.

8. Po zhrnutí dôvodov zrušenia rozhodnutia žalovaného správny súd konštatoval, že preskúmané rozhodnutie žalovaného považuje za predčasné a neobsahujúce zároveň skutkovú a právnú argumentáciu v takom vyčerpávajúcom právnom rozsahu, aký vyplýva z právnych kritérií obsiahnutých v hore citovanej judikatúre Súdneho dvora EÚ. V tomto rozsahu správny súd uznal ako dôvodnú žalobnú námietku žalobcu, v ktorej právny zástupca poukázal na nedostatočné odôvodnenie preskúmaného rozhodnutia zakladajúce procesnoprávne dôvody pre zrušenie administratívneho rozhodnutia procesným postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP. Vzhľadom na predmetný dôvod zrušenia rozhodnutia žalovaného nemal správny súd procesnú povinnosť, ba ani právnú možnosť zaoberať sa dôvodnosťou tej časti právnej argumentácie správnych orgánov oboch stupňov, ktorá bola uvedená v odôvodneniach ich rozhodnutí. Ako už bolo hore zdôraznené, neúplnosť a predčasnosť záverov obsiahnutých v rozhodnutí žalovaného správneho orgánu ako procesnoprávny dôvod zrušenia administratívneho rozhodnutia a vrátenia veci správnemu orgánu na ďalšie konanie nie je zlučiteľné s formulovaním právnych záverov správneho súdu hmotnoprávnej povahy majúcich zásadný význam pre závery administratívneho konania.

9. Záverom správny súd dodal, že posudzovanie nárokov na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri intrakomunitárnom dodaní v rámci Európskej únie v skutkovom a právnom prepojení s deklarovanými reťazovými obchodmi nebolo doposiaľ právnou agendou správnych súdov, ku ktorej by boli v minulosti zaujaté jednoznačné právne stanoviská. Možno zároveň konštatovať, predovšetkým vzhľadom na obsah rozsudkov SD EÚ v právnych veciach ALEX CZ, a.s. a Herst, s.r.o., že práve pri dôslednej právnej aplikácii záverov z nich vyplývajúcich sa má vytvoriť komplexný právny pohľad daňových orgánov na daný predmet konania vo veciach DPH. Predovšetkým z § 3 ods. 9 Daňového poriadku vyplýva pritom povinnosť správcu dane dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Pri opätovnom rozhodovaní žalovaného v predmetnej právnej veci preto pôjde podľa názoru správneho súdu o rozhodnutie zásadného významu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ uviedol, že správca dane konštatoval porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a to predovšetkým z dôvodov, že vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že dodávateľské spoločnosti EU Trucker SK s.r.o., LICHTENFELD AVIATION Co. LDT organizačná zložka a L-Air SK s.r.o. fakturované pohonné hmoty nakúpili a dodali (bez prepravy) ešte na území Rakúska, predmetné dodanie tovaru uskutočnili bez vzniku daňovej povinnosti v tuzemsku, lebo dodanie tovaru nebolo na území Slovenskej republiky a žalobca ako kupujúci nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník v tuzemsku (Slovenská republika). Ak dodávateľským spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť v tuzemsku, ich odberateľovi (žalobcovi) nevzniklo pri predmetných dodaniach právo na uplatnenie odpočítania dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. a daň uvedená na preverovaných faktúrach je splatná len z titulu jej uvedenia na týchto faktúrach. Vznik daňovej povinnosti podľa ustanovenia § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. je spojený len s dodaním tovarov v tuzemsku, t.j. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, týmto dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, pričom predmetom dane podľa ustanovenia § 2 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení

zdaniteľnej osoby. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom správneho súdu, že žalobou napadnuté rozhodnutie je predčasné a neobsahuje zároveň skutkovú a právnu argumentáciu v takom vyčerpávajúcom právnom rozsahu, aký vyplýva z právnych kritérií obsiahnutých v citovanej judikatúre Súdneho dvora EÚ a v tejto súvislosti uviedol, že podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku odvolací orgán preskúmaval napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní.

11. Žalobca sa odvolaním doručeným dňa 26.07.2019 domáhal preskúmania rozhodnutia Daňového úradu Košice č. 101510972/2019 zo dňa 19.06.2019, pričom namietal predovšetkým nedostatočné odôvodnenie napadnutého rozhodnutia; že správca dane zistenému skutkovému stavu pripísal nesprávny právny význam; že miesto dodania bolo správcom dane nesprávne určené a že výklad pojmu prevod práva nakladať s majetkom ako vlastníkom je možné uskutočniť iba s akceptovaním konkrétnych skutočností dohodnutých medzi zmluvnými stranami zdaniteľného obchodu. V podanom odvolaní teda žalobca nepoukazoval na rozsudky Súdneho dvora EÚ v právnych veciach C-414/17 zo dňa 19.12.2018 - AREX CZ a.s., ani C-401/18 zo dňa 23.04.2020 - Herst, s.r.o. (o ktorom ešte, v čase podania odvolania, vydania žalobou napadnutého rozhodnutia, ani spísania vyjadrenia k žalobe žalobcu, nebolo Súdnym dvorom EÚ rozhodnuté) a nepožadoval, aby boli preverované zdaniteľné obchody posudzované v intenciách týchto rozsudkov. Sťažovateľ zastáva názor, že nie je jeho povinnosťou právne analyzovať v odôvodnení rozhodnutia rozsudky Súdneho dvora EÚ, na ktoré žalobca v podanom odvolaní nepoukazuje a pri ktorých nepreukázal, že stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z nich.

12. V odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia sa sťažovateľ dôkladne zaoberal odvolacími námietkami, čo konštatoval aj správny súd v napadnutom rozsudku. Nakoľko odvolacie námietky sa v prevažnej miere týkali posúdenia miesta dodania tovaru správcom dane, bolo povinnosťou sťažovateľa zaoberať sa nimi a poskytnúť na nich náležité odpovede. Aj keď žalobca a dodávateľské spoločnosti predloženými dokladmi deklarovali, že miestom dodania tovaru bolo tuzemsko, vykonaným dokazovaním sa tieto tvrdenia nepotvrdili. Záver o mieste dodania tovaru v Rakúsku správca dane, ani sťažovateľ neopreli „iba o neunesenie dôkazného bremena daňovým subjektom“, ako to uvádza správny súd, ale o rozsiahle zistenia (preverované zdaniteľné obchody sú reťazovými obchodmi medzi subjektami, ktoré obchodovali s tým istým tovarom, ktorý je predmetom len jediného pohybu tovaru - v rámci zmluvných vzťahov sa uskutočnila len jedna preprava - z Lobau Rakúsko do čerpacích staníc žalobcu VA GROUP, s.r.o., resp. k jeho konečným odberateľom, tovar sa v čase, kedy sa jeho preprava k žalobcovi začínala uskutočňovať, nachádzal v Rakúsku), ktoré posúdili v súlade s rozsudkom Súdneho dvora EÚ vo veci C-245/04 (EMAG Handel Eder OHG proti Finanzlandesdirektion für Karnten). Sťažovateľ aj správca dane sa Rámcovými kúpnyimi zmluvami zo dňa 04.10.2016, zo dňa 16.12.2016 a zo dňa 10.04.2017, ako aj Zmluvami o zabezpečení prepravy PHM z Lobau zo dňa 04.10.2016 (LICHTENFELD AVIATION Co. LTD - organizačná zložka), zo dňa 16.12.2016 (EU Trucker SK s.r.o.) a zo dňa 10.04.2017 (L-Air SK s.r.o.), rovnako ako ďalšími predloženými aj získanými dôkazmi dôsledne zaoberali, jednotlivé ustanovenia týchto zmlúv porovnali so zisteným skutkovým stavom (vrátane čl. VI. „Realizácia dodávok“, 3. a 4. bod rámcových kúpnych zmlúv a čl. V zmlúv o zabezpečovaní prepravy PHM) a následne ich vyhodnotili (str. 20 žalobou napadnutého rozhodnutia), preto ich opätovná analýza by neprivedla v danej veci iný záver.

13. Z ustanovenia § 3 ods. 9 Daňového poriadku vyplýva povinnosť správcu dane dbať na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely. Sťažovateľ je však toho názoru, že rozhodnutie správcu dane, resp. žalobou napadnuté rozhodnutie sťažovateľa, nie je vydané v rozpore s citovanými rozsudkami Súdneho dvora EÚ, pretože ani jeden z daňových orgánov nedospel k záveru, že právo nakladať s tovarom ako vlastníkom nadobudol žalobca už v Rakúsku, na základe skutočnosti, že by strana, na ktorú bol tento majetok prevedený (žalobca) uvedený tovar fyzicky držala. Sťažovateľ v súlade s 31. bodom napadnutého rozsudku správneho súdu poukázal v žalobou napadnutom rozhodnutí (17. strana) na to, že zo slovného spojenia „ako vlastníkom“ vyplýva, že pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru nie je dôležité nadobudnutie právneho vlastníctva k tovaru kupujúcim. Sťažovateľ taktiež konštatoval, že pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu (dodania tovaru) je rozhodujúce, aby došlo k prevodu ekonomického vlastníctva k tovaru - čo

znamená, že v okamihu odovzdania tovaru nemusí prejsť právne vlastníctvo k tovaru, ale dôležité je, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastník, tak ako to bolo správcom dane preukázané v predmetnej veci. V preverovanom prípade je zrejmé, že žalobca VA GROUP s.r.o. získal právo nakladať s tovarom ako vlastník ešte v Rakúsku predtým, ako sa tovar začal fyzicky prepravovať. Žalobca objednal telefonicky alebo e-mailom u dodávateľov požadované množstvo tovaru, zrealizoval úhrady za pohonné látky formou úhrady zálohovej faktúry, na základe čoho obdržal ID kód potrebný na odber tovaru v sklade Lobau vo Viedni. Keďže ID kód bol vygenerovaný na základe úhrady, správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že tovar bol uhradený a vlastnícke právo prešlo na kupujúceho - žalobcu. Žalobca prostredníctvom svojho vodiča naplnil svoje autocisterny pohonnými hmotami na území iného členského štátu EÚ (Rakúsko), a nie v tuzemsku (Slovenská republika), miesto vykládky tovaru nebolo špecifikované ani v rámcových kúpnych zmluvách, ani v zmluvách o preprave tovaru a nebolo známe ani G.. P. O., ktorá bola prepojená so všetkými troma dodávateľskými spoločnosťami.

14. Podstatnými dôkazmi preukazujúcimi, že žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník už pri jeho prevzatí v Rakúsku, sú vyjadrenia G.. P. O., ktorá uviedla, že miesto vykládky si určil žalobca VA GROUP, s.r.o., ako aj jedného z konateľov žalobcu - Mgr. Adriána Zacharského, ktorý uviedol, že si žalobca prepravu vykonáva sám a následne fakturuje spoločnosti L-Air SK s.r.o. prepravné náklady a že nevystavuje CMR doklady, nakoľko si sám vozí tovar pre seba, náhradou sú prepravné listy z rafinérie. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca nekonal podľa pokynov objednávateľov prepravy, ale o tovare, vrátane miesta jeho vykládky, sám rozhodoval a tovar z Lobau v Rakúsku odčerpával buď vo svojich čerpacích staniách v Michalovciach, či Hunkovciach alebo ho predal svojim odberateľom a vykladal ich na miestach, ktoré určili títo odberatelia.

15. Záverom sťažovateľ dodal, že podľa Rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-401/18 zo dňa 23.04.2020, na ktorý poukazuje správny súd, ale ktorý ešte v čase, kedy v danej veci rozhodoval sťažovateľ nebolo Súdny dvorom EÚ vydané, zdaniteľná osoba, ktorá uskutočňuje jedinú prepravu tovaru v rámci Spoločenstva, nadobúda právo nakladať s uvedeným tovarom ako vlastník, ak je splnená podmienka, že má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie toho istého tovaru, najmä rozhodnutie predat' ho. Sťažovateľ v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 Daňového poriadku preskúmal odvolaním napadnuté rozhodnutie správcu dane v rozsahu požadovanom v odvolaní a z jeho odôvodnenia, ako aj z obsahu predloženého spisového materiálu dospel k záveru, že posúdenie skutkového stavu veci a prijaté závery o nepreukázaní splnenia zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. z faktúr od spoločností EU Trucker SK s.r.o., LICHTENFELD AVIATION Co. LDT organizačná zložka a L-Air SK s.r.o. boli správne a následne prijaté závery sú v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z., ako aj Daňového poriadku.

16. Žalobca v písomnom vyjadrení uviedol, že z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-401/18 Herst, s. r. o. (body 38. - 40.), na čo osobitne poukazuje aj správny súd (bod 29) vyplýva, že „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník nevyžaduje, aby strana, na ktorú bol tento majetok prevedený, ho fyzicky držala, ani aby uvedený majetok bol k nej fyzicky prepravený a/alebo aby jej bol fyzicky doručený. V tejto súvislosti by sa úkon prepravy pohonných hmôt, t. j. premiestnenie tohto tovaru z prvého členského štátu do druhého členského štátu nemal považovať za rozhodujúci na určenie, či bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastník, bez zohľadnenia akejkoľvek inej okolnosti umožňujúcej predpokladať, že k takémuto prevodu došlo ku dňu tejto prepravy. Navyše existencia prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník znamená, že strana, na ktorú sa toto právo prevádza, má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí najmä rozhodnutie predat' ho.“ Žalovanému toto zásadné interpretačné pravidlo všeobecnej povahy ušlo pozornosti a vo svojom vyjadrení (str. 2) len uvádza, že správny súd v tejto súvislosti citoval bod 36 a body 38. - 40. tohto rozsudku. Z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-401/18 Herst, s. r. o. si žalovaný osvojil len to, že v čase, keď v danej veci rozhodoval, tento rozsudok nebol ešte vydaný (str. 6).

17.

Súčasťou právneho základu po vstupe Slovenskej republiky do EÚ je aj výklad práva spoločenstva podľa čl. 234 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva Súdny dvorom EÚ v konaní o prejudiciálnej otázke. V takom prípade je výklad práva spoločenstva v rozsudkoch Súdneho dvora EU záväzným prameňom práva a súčasťou právneho základu rozhodovania vo veci samej (IV. ÚS 206/08). Z rozsudku Súdneho dvora EU vo veci C-401/18 Herst, s. r. o. vyplýva, že existencia prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom znamená, že strana, na ktorú sa toto právo prevádza, má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí najmä rozhodnutie predať ho a v tejto súvislosti úkon prepravy pohonných hmôt, t. j. premiestnenie tohto tovaru z prvého členského štátu do druhého členského štátu nie je možné považovať za rozhodujúci na určenie, či bolo prevedené právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. Z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci C-401/18 Herst, s. r. o. je možné prijať právne relevantný záver, ktorý plne podporuje zásadnú argumentáciu žalobcu v žalobe, ktorý s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/90/2015 namietal, že výklad pojmu prevod práva nakladať s majetkom ako vlastníkom je možné uskutočniť iba s akceptovaním konkrétnych skutočností dohodnutých medzi zmluvnými stranami zdaniteľného obchodu.

18. Žalobca objednal u dodávateľov požadované množstvo tovaru, uhradil zálohové faktúry, na základe čoho bol vygenerovaný ID kód. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že tovar bol uhradený a vlastnícke právo prešlo na kupujúceho žalobcu. Podstatnými dôkazmi preukazujúcimi, že žalobca nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastníkom už pri jeho prevzatí v Rakúsku, sú vyjadrenia G. O., ktorá uviedla, že miesto vykládky si určil žalobca, ktorý uviedol, že si prepravu vykonáva sám a následne fakturuje spoločnosti L-Air SK, s.r.o. prepravné náklady a že nevystavuje CMR doklady, nakoľko si sám vozí tovar pre seba, náhradou sú prepravné listy z rafinérie. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca nekonal podľa pokynov objednávateľov prepravy, ale o tovare, vrátane miesta jeho vykládky, sám rozhodoval a tovar z Lobau v Rakúsku odčerpával buď vo svojich čerpacích staniách v Michalovciach, či Hunkovciach alebo ho predal svojim odberateľom a vykladal ich na miestach, ktoré určili títo odberatelia.

19. V zmysle zásady zákonnosti uvedenej v § 3 ods. 1 Daňového poriadku je potrebné interpretovať aj ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, z ktorého okrem iného vyplýva, že pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Podľa ustanovenia § 266 ods. 1 obchodného zákonníka prejav vôle sa vykladá podľa úmyslu konajúcej osoby, ak tento úmysel bol strane, ktorej je prejav vôle určený, známy alebo jej musel byť známy. Ustanoveniu § 266 obchodného zákonníka neodporuje ustanovenie § 3 ods. 6 Daňového poriadku, pretože aj podľa tohto ustanovenia v daňovom konaní sa musí skúmať skutočný obsah právneho úkonu účastníkov zmluvného vzťahu. Skúmanie pomeru medzi vôľou a prejavom vôle účastníkov právneho vzťahu je určujúce aj pre aplikáciu ustanovenia § 3 ods. 6 Daňového poriadku a v nadväznosti na to aj pre posúdenie právnych účinkov jednotlivých ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. Ani zásada formulovaná v ustanovení § 3 ods. 6 Daňového poriadku daňovým orgánom neumožňuje vykladať úmysel konajúcej osoby inak, ako tento úmysel vykladala strana, ktorej bol určený. Daňové orgány nemajú žiadne dispozičné oprávnenia k tomu, aby vlastnou úvahou bez spoľahlivého podkladu zasahovali do zmluvnej voľnosti daňových subjektov. Podľa žalobcu takáto situácia v predmetnej veci nastala. Nesprávne právne posúdenie veci daňovými orgánmi ide plne na vrub toho, že neakceptovali vôľu zmluvných strán vyplývajúcu z rámcových kúpnych zmlúv a zmluvy o zabezpečení prepravy.

20. Aj keď znenie rámcových kúpnych zmlúv v nadväznosti na zmluvy o zabezpečení prepravy nie je optimálne, zo zmlúv vyplýva, že dopravu má zabezpečovať predávajúci alebo kupujúci, tak aby miesto dodania v zmysle predpisov o DPH bolo na území SR, tovar je považovaný za dodaný kupujúcemu v okamihu jeho dopravenia z Lobau na Slovensko. Zo zmlúv nevyplýva, že tovar sa po

naplnení do autocisterny kupujúceho stáva jeho majetkom a vo vygenerovanom ID kóde išlo len o doklad nevyhnutne potrebný na odber tovaru na jeho prepravu. Žalobca síce zaslal dodávajúcim spoločnostiam objednávku na dodanie tovaru, zrealizoval úhradu zálohových faktúr a všetky kroky potrebné k tomu, aby pohonné hmoty nadobudol ako vlastník v zmysle rámcových kúpnych zmlúv, teda tak, že tovar prepraví pre dodávateľské spoločnosti na Slovensko a následne na Slovensku mu dodávateľské spoločnosti tento tovar dodajú. Zo zmlúv o preprave tovaru a z fakturácie jednoznačne vyplýva, že žalobca pri čerpaní pohonných hmôt do svojich autocisterien nevystupoval v postavení odberateľa tovaru, ale v pozícii prepravcu. Išlo o prepravu tovaru z Rakúska na Slovensko pre dodávateľské spoločnosti, ktoré si prepravu objednali a žalobca za uvedenú prepravu vyhotovil faktúry. Žalobca o osude tovaru, a teda aj o tom, kde budú miesta vykládky tovaru, kedy a kde predá tovar svojim odberateľom mohol v zmysle zmlúv rozhodnúť až po tom, ako na Slovensko prešlo na neho vlastnícke právo a aj právo nakladať s tovarom ako vlastník.

21. Žalovaný kasačnú sťažnosť odôvodňuje ustanovením § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku tým, že krajský súd vec po vecnej a právnej stránke posúdil nesprávne. Právnym posúdením veci na účel tohto ustanovenia je činnosť krajského súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na skutkový stav zistený orgánom verejnej správy alebo aj ním samým v rámci plnej jurisdikcie (peňažnej alebo sankčnej moderácii) alebo v osobitných konaniach. Nesprávne právne posúdenie veci predstavuje právnu vadu rozhodnutia. Tento dôvod kasačnej sťažnosti je naplnený v prípade, keď krajský súd na zistený skutkový stav a) neaplikoval príslušnú právnu normu (t.j. úplne opomenul aplikovať príslušnú právnu normu), b) aplikoval nesprávnu právnu normu (t.j. namiesto príslušnej právnej normy aplikoval normu inú), c) obsah správnej právnej normy nesprávne interpretoval alebo d) správne zvolenú a správne interpretovanú právnu normu nesprávne aplikoval. Nesprávnym právnym posúdením veci je tak omyl krajského súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav (Baricová, J., Fečík, M., Števíček, M., Filová. A a kol. Správny súdny poriadok Komentár. Bratislava: C. H. Beck, 2018 str. 1618). Podľa žalobcu nedošlo k žiadnemu omylu krajského súdu pri aplikácii práva.

III.

Konanie pred kasačným súdom

22. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Košiciach, ktorý podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102383473/2019 zo 17.10.2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Predmetným rozhodnutím žalovaný ako odvolací správny orgán na základe zákona č. 35/2019 Z. z. o finančnej správe a o zmene a doplnení niektorých zákonov a Daňového poriadku rozhodol podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Košice č. 101510972/2019 z 19.06.2019, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5, ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 80. 456,37 € za zdaňovacie obdobie apríl 2017 a nepriznal zároveň žalobcovi nadmerný odpočet v sume 864,20 € a zároveň mu vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 79.592,17 €.

23. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane - Daňový úrad Košice na základe Oznámenia o daňovej kontrole č. 100523478/2018 zo dňa 09.03.2018 vykonal u daňového subjektu VA GROUP, s.r.o. daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2017 až august 2017, o výsledku ktorej vyhotovil Protokol č. 100569726/2019 z 05.03.2019. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia správcu dane boli jeho závery o porušení ustanovení § 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 a 2 zákona o DPH, a to v súvislosti so žalobcom deklarovanými obchodmi - nákupom pohonných látok - nafty a benzínu a ich predajom vo vlastných čerpacích staniach v Michalovciach a v Hunkovciach alebo priamym odberateľom, ktorým žalobca pohonné látky prepravoval vlastnými cisternami. Žalobca si za

zdaňovacie obdobie apríl 2017 odpočítal daň z nákupu tovarov a služieb v sume 124.020,29 €, pričom správca dane mu neuznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 80.456,37 € z faktúr vystavených:

a) deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou EU Trucker SK s. r. o., Račianska 71,831 02 Bratislava, IČ: 50337505, DIČ: 2120286718, IČ DPH: SK2120286718 (ďalej len „EU Trucker SK s.r.o.“ alebo „dodávateľ“), a to zo 16 faktúr (č. 2017 272 - 2017 370) za Diesel (Nafta motorová) v sume základ dane (ďalej len „ZD“) 349.613,03 €, DPH 20% 69.922,60 €,

b) deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou LICHTENFELD AVIATION Co. LTD organizačná zložka, Karpatské námestie 10A, 831 06 Bratislava, IČO: 50295608, IČ DPH: SK4120043125 (ďalej len „LICHTENFELD AVIATION Co. LTD - organizačná zložka“ alebo „dodávateľ“), ktorá v preverovanom zdaňovacom období vystavila daňovému subjektu:

- faktúru č. 2017 037 zo dňa 07.04.2017 za „Motorový benzín BA-95N“ v sume ZD 7.593,83 €, DPH 20% 1 518,77 € a

- faktúru č. 2017 038 zo dňa 11.04.2017 za „Motorový benzín BA-95N“ v sume ZD 9.649,69 €, DPH 20% 1.929,94 €,

c) deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou L-Air SK s. r. o., (od 09.02.2018 TF-AIR s.r.o.), Račianska 71,831 02 Bratislava, IČO: 50540378, DIČ: 2120371847, IČ DPH: SK2120371847 (ďalej len „L-Air SK s.r.o.“ alebo „dodávateľ“), ktorá v preverovanom zdaňovacom období vystavila daňovému subjektu:

- faktúru č. 2017 001 zo dňa 13.04.2017 za „Motorový benzín BA-95N“ v sume ZD 4.830,17 €, DPH 20% 966,03 €,

- faktúru č. 2017 002 zo dňa 21.04.2017 za „Motorový benzín BA-95N“ v sume ZD 8.881,13 €, DPH 20% 1.776,23 €,

- faktúru č. 2017 006 zo dňa 27.04.2017 za „Motorový benzín BA-95N“ v sume ZD 21 743,90 €, DPH 20% 4.348,78 €.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku (základné zásady správy daní) pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6, prvá veta Daňového poriadku).

27. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku).

28. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak.

29. Podľa § 11 ods. 1 zákona o DPH, na účely tohto zákona sa nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu rozumie nadobudnutie práva nakladať ako vlastník s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu. Za nadobudnutie tovaru podľa prvej vety sa považuje aj prevzatie tovaru na základe nájomnej zmluvy s dojednaným právom kúpy prenajatej veci, ak sa v členskom štáte prenajímateľa považuje odovzdanie predmetu nájmu za dodanie tovaru do iného členského štátu s oslobodením od dane.

30. Podľa § 11 ods. 2 zákona o DPH, nadobudnutie tovaru v tuzemsku z iného členského štátu je predmetom dane, ak a) nadobúdateľom je zdaniteľná osoba konajúca v postavení zdaniteľnej osoby, právnická osoba, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, alebo zahraničná osoba, ktorá je identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, a b) dodávateľom je osoba identifikovaná pre daň v inom členskom štáte, ktorá dodala tovar za protihodnotu, okrem dodania tovaru s inštaláciou alebo montážou dodávateľom alebo na jeho účet a okrem dodania tovaru formou zásielkového predaja.

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

32. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

33. 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.

34. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Košiciach po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná.

35. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

36. Právnym posúdením veci na účel ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) je činnosť krajského súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a aplikuje konkrétnu právnu normu na skutkový stav zistený orgánom verejnej správy alebo aj ním samým v rámci plnej jurisdikcie (peňažnej alebo

sankčnej moderácii) alebo v osobitných konaniach. Nesprávne právne posúdenie veci predstavuje právnu vadu rozhodnutia. Tento dôvod kasačnej sťažnosti je naplnený v prípade, keď krajský súd na zistený skutkový stav:

- a) neaplikoval príslušnú právnu normu (t. j. úplne opomenul aplikovať príslušnú právnu normu),
- b) aplikoval nesprávnu právnu normu (t. j. namiesto príslušnej právnej normy aplikoval normu inú),
- c) obsah správnej právnej normy nesprávne interpretoval alebo
- d) správne zvolenú a správne interpretovanú právnu normu nesprávne aplikoval.

Nesprávnym právnym posúdením veci je tak omyl krajského súdu pri aplikácii práva na zistený skutkový stav.

37. Primárne sťažovateľ namietal nesprávne právne posúdenie zo stany krajského súdu z dôvodu nesprávnej aplikácie ust. § 191 ods. 1 písm. d) SSP, kedy správny súd sťažovateľovi vytýkal, že žalobou napadnuté rozhodnutie je predčasné a neobsahuje zároveň skutkovú a právnu argumentáciu v takom vyčerpávajúcom právnom rozsahu, aký vyplýva z právnych kritérií obsiahnutých v citovanej judikatúre Súdneho dvora EÚ.

38. Je možné súhlasiť s krajským súdom, že predmetná vec predstavuje obsahovú zhodu s konaniami pred SD EÚ vo veciach C-414/17 a C-401/18. Zároveň je možné poukázať aj na bod 78 Rozsudku SD EÚ C-414/17 z 19.12.2018, z obsahu ktorého vyplýva okrem ďalších záverov aj právny význam posúdenia práva nakladať s tovarom v súvislosti s jeho nakládkou v zahraničí.

39. Právnu interpretáciu rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie z 19.12.2018 (C-414/17) spolu s ďalším rozsudkom SD EÚ vo veci C-401/18 z 23.04.2020 je nevyhnutné aplikovať aj v preskúmvanej veci ako výrazné právne záväzné rozhodnutia vydané v prejudiciálnych konaniach podľa článku 267 ZFEÚ. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ (pozri napr. rozsudok č. C-320/88 zo dňa 08.02.1990 vo veci Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, rozsudok č. C-237/09 zo dňa 03.06.2010 vo veci De Fruytier, rozsudok č. C-414/17 zo dňa 19.12.2018 vo veci AREX CZ a.s. a rozsudok č. 401/2018 zo dňa 23.04.2020 vo veci Herst s.r.o.) ďalej vyplýva, že pojem „dodanie tovaru“, t. j. prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník, sa neobmedzuje na prevod spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku, a to aj keby k prevodu právneho vlastníctva nedošlo. Existencia prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník znamená, že strana, na ktorú sa toto právo prevádza, má možnosť prijímať rozhodnutia spôsobilé ovplyvniť právne postavenie dotknutého majetku, medzi ktoré patrí aj rozhodnutie predat' ho. To, či došlo k prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník, je pritom na posúdení vnútroštátneho súdu, ktorý má prístup k celkovému posúdeniu všetkých osobitných okolností veci samej. Rovnako kasačný súd nespochybňuje, že z relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ možno vyvodit' záver, že právo nakladať s tovarom ako vlastník nemožno vykladať tak, že vždy ide iba o prevod vlastníckeho práva. Musí však ísť vždy o prevod nejakého práva, pričom spravidla bude oprávnený s tovarom nakladať ako vlastník práve jeho vlastník. Iba výnimočne teda nepôjde o prevod vlastníckeho práva, ale o prevod iných práv, ktoré dovoľia nadobúdateľovi tovaru nakladať s tovarom v obdobnom rozsahu, ako keby bolo na neho prevedené vlastnícke právo. Pritom zároveň možno konštatovať, že prevod vlastníckeho práva podľa vnútroštátnych predpisov má dôležitú úlohu pri posudzovaní, kto nadobudol právo nakladať s vecou ako vlastník v zmysle Smernice o DPH.

40. Krajský súd uznal ako dôvodnú žalobnú námietku žalobcu, v ktorej právny zástupca poukázal na nedostatočné odôvodnenie preskúmvaného rozhodnutia zakladajúce procesnoprávne dôvody pre zrušenie administratívneho rozhodnutia procesným postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d) SSP.

41. Kasačný súd sa ale nemohol stotožniť so záverom krajského súdu, že preskúmvané rozhodnutie žalovaného je predčasné a neobsahuje zároveň skutkovú a právnu argumentáciu v takom vyčerpávajúcom právnom rozsahu, aký vyplýva z právnych kritérií obsiahnutých v hore citovanej judikatúre Súdneho dvora EÚ.

42. V posudzovanom prípade išlo predovšetkým o výklad pojmu prevod práva nakladať s tovarom ako vlastník s tým, že žalobca namietal a tvrdil, že uvedená právo nadobudol až na Slovensku. Ako však vyplýva z napadnutého rozhodnutia, sťažovateľ (žalovaný správny orgán) sa v napadnutom rozhodnutí dôsledne zaoberal so všetkými relevantnými skutkovými okolnosťami, kedy z vykonaného dokazovania vzišli dostatočné závery, aby bola predmetná vec vyhodnotená ako súladná s judikatúrou SD EÚ.

43. Žalobca nefakturoval dopravu svojím odberateľom, ale svojím dodávateľom. Sťažovateľ sa pritom zaoberal posudzovaním skutkového stavu z aspektu tzv. ekonomického vlastníctva s tým, že je dôležité, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastník, tak ako to bolo podľa jeho záverov správcom dane preukázané v predmetnej veci. Takáto ekonomická definícia dodania tovaru vyplýva zo smernice o DPH, kedy nie je podľa smernice rozhodujúci moment prevodu právneho vlastníctva k tovaru. Uvedené reflektuje tú skutočnosť, že národná legislatíva členských štátov ohľadne prevodu právneho vlastníctva k tovaru je rozdielna, a preto posudzovanie dodania tovaru v nadväznosti na prevod právneho vlastníctva by spôsobovalo nejednotné uplatňovanie pravidiel DPH členskými štátmi. Sťažovateľ ďalej poukázal na generovanie ID kódu, ktorý je nevyhnutný na odber tovaru v rafinérii Lobau vo Viedni a jeho poskytnutím získal žalobca právo nakladať s tovarom ako vlastník. Žalobca ako prepravca nekonal podľa pokynov objednávateľov prepravy, sám rozhodoval o mieste vykládky a tovar z Lobau v Rakúsku vykladal (resp. odčerpál) buď vo svojich čerpacích staniach v Michalovciach, Hunkovciach alebo u svojich odberateľov; čo preukazoval aj záznamy jász autocisterien zo systému online.gpsmonitor.

44. Sťažovateľ preto dôvodne prijal záver, že zapojené spoločnosti dokladmi predloženými správcovi dane deklarovali, že daňový subjekt bol pri načerpaní tovaru v Rakúsku len prepravcom tovaru, ale vykonaným dokazovaním sa tvrdenia daňového subjektu a dodávateľských spoločností nepotvrdili. Nepotvrdila sa ani pravdivosť údajov o mieste určenia v elektronických sprievodných dokumentoch, pretože dokazovaním bola nespochybniteľne preukázaná preprava tovaru po trase Lobau (Rakúsko) - Michalovce, resp. Hunkovce, resp. koneční odberatelia (Slovensko) daňového subjektu, bez zastavenia a vykládky tovaru v Bratislave. Podľa kasačného súdu v danom prípade bola vo fakturačnom reťazci jedna preprava, ktorú realizoval žalobca s tým, že preukázateľne nadobudol právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Napadnuté rozhodnutie sťažovateľa obsahuje všetky relevantné dôvody a právne závery, teda je riadne odôvodnené. Tiež je potrebné uviesť, že kasačný súd nevidel potrebu podrobnejšej analýzy rámcových zmlúv a zmlúv o preprave, pretože by nemohli priniesť iný záver vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu, ktoré zistilo skutkový dej z hľadiska posudzovania podľa zákona o DPH, kedy nárok na odpočítanie DPH predstavuje inštitút verejného práva. V neposlednom rade sťažovateľ po vlastnom prieskume konštatoval, že dojednané podmienky v zmluvnej dokumentácii nie sú v súlade s daňovými zákonmi (miesto dodania nekorešpondovalo so zistením správcu dane). Sťažovateľ zároveň vysvetlil, prečo dojednané zmluvné podmienky nemohol akceptovať a na ich základe teda priznať daňovému subjektu odpočet DPH.

45. Podľa kasačného súdu daňové orgány vykonali dokazovanie v zodpovedajúcom rozsahu a náležite zistili skutkový stav veci. Napadnuté rozhodnutia obsahujú všetky zákonom naň kladené náležitosti a sú riadne odôvodnené. Žalovaný sa v rozhodnutí vyrovnal so všetkými relevantnými námietkami uvedenými v odvolaní žalobcu, rozobral predložené dôkazy aj skutkový stav, ktorý správne právne vyhodnotil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel kasačný súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane, sú vecne správne. Vzhľadom na uvedené skutočnosti kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

46. Podľa § 467 ods. 3 SSP ak kasačný súd zruší rozhodnutie správneho súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, správny súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne správny súd.

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

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.