

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/5/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200317
Dátum vydania rozhodnutia: 28.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200317.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členiek senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: COSMO, s.r.o., IČO: 43 823 351, so sídlom Žilina, Kuzmányho 100, právne zastúpeného Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou, AK so sídlom v Žiline, Hodžova 13, proti ž a l o v a n é m u : (sťažovateľ) Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101537082/2017 zo dňa 12.07.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/63/2017-61 zo dňa 15.11.2017, takto

rozhodol:

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

Žalobcovi p r i z n á v a proti sťažovateľovi (žalovanému) právo na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 13S/63/2017-61 zo dňa 15.11.2017 Krajský súd v Trenčíne (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101537082/2017 zo dňa 12.07.2017 podľa § 191 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), vec mu vrátil na ďalšie konanie a žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania. Žalovaný predmetným rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100516157/2017 zo dňa 23.03.2017 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 11 713,28 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Správca dane žalobcovi taktiež nepriznal nadmerný odpočet na tejto dani v sume 9 775,54 eur a vyrubil mu daň 1 937,74 eur. Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. so sídlom Nitrianske Pravno 1 200, za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL PERDIX a z dokladu z elektronickej

registračnej pokladnice s daňovým kódom DKP č. 6752023017799001 zo dňa 11.04.2014.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalovaný vychádzal pri svojom rozhodovaní zo skutočnosti, že žalobca dňa 26.05.2014 podal riadne daňové priznanie za zdaňovacie obdobie apríl 2014, v ktorom vykázal nárok na nadmerný odpočet, ktorý zahŕňal odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., so sídlom Nitrianske Pravno za nákup tovaru kuracích prs BRAZIL značky Perdix. Uvedenú dodávku potom žalobca predal ďalej maďarskej spoločnosti HUA V.K. KFT v režime intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu.

3. Správca dane a žalovaný vychádzali zo zistenia, že dodávateľom spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. mala byť spoločnosť Pyrosafetol, s.r.o. Obe tieto spoločnosti boli zrušené bez likvidácie, pričom právnym nástupcom bola spoločnosť SLOVRESPO, s.r.o., ktorá so správcom dane nespôlpracovala a nebolo zistené, že by spoločnosť mala reálne sídlo. Spoločnosť SLOVRESPO s.r.o. bola dňa 23.04.2015 zrušená rozhodnutím jediného spoločníka a došlo k jej zlúčeniu so spoločnosťou K-2-R-A, s.r.o., Dubnica nad Váhom. Táto nástupnícka spoločnosť bola dňa 02.06.2015 zrušená a vymazaná z obchodného registra. Konateľka žalobcu P. B. sa k sporným obchodom vyjadrila, že tovar nakupovali u p. T.. Manžel konateľky tovar u dodávateľa skontroloval a potom zaň zaplatil bezhotovostne. Uviedla, že tovar sa objednával podľa objednávok od odberateľa, s ktorým obchoduje už 20 rokov, a ktorý má svoje prevádzky v Maďarsku a Rakúsku. Prepravu zo skladu k odberateľovi zabezpečoval dodávateľ. Šoférom bol zväčša p. T.. Konateľka sa vyjadrovala aj k tomu, kde sa tovar vykládal a kto bol pri vykládke prítomný za odberateľov. Taktiež uviedla, že veterinárnej správe oznámili, že obchodujú s mäsom ako jeho distribútori.

4. R. T. dňa 17.09.2014 pri svojej výpovedi potvrdil realizáciu sporných obchodov. Uviedol, že sporné faktúry boli vystavené p. H., ktorý mal na starosti fakturáciu. Predmetný tovar bol nakúpený od spoločnosti Pyrosafetol, s.r.o. Trenčín. Vo veci obchodnej spolupráce s touto spoločnosťou mal jednať s p. T.. Vyjadroval sa k priebehu sporných zdaniteľných obchodov. Následne vykonal správca dane prostredníctvom dožiadaného orgánu šetrenie ohľadne spoločnosti DUO ZH, s.r.o. Pri preverovaní spoločnosti DUO ZH, s.r.o. správca dane zistil, že táto daňové priznanie nepodáva, bola registrovaná ako platiteľ DPH do 31.08.2014. Ide o subjekt, ktorý so správcom dane nekomunikuje, nepreberá poštu, nemá reálne sídlo. Konateľka spoločnosti Z. M., ktorá bola na výsluch predvedená (výsluch sa neuskutočnil v rámci daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie január 2014) uviedla, že spoločnosť nevykonáva a nevykonávala žiadnu činnosť. Správca dane využil dôkazy zabezpečené jeho činnosťou počas daňových kontrol u žalobcu (za iné zdaňovacie obdobia), ako aj u daňového subjektu Peter Štepánek, s.r.o. a G. T..

5. V priebehu daňovej kontroly za iné zdaňovacie obdobie bol vykonaný výsluch Ing. H. T., bývalého konateľa spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. Tento uviedol, že spoločnosť obchodovala s tovarom živočíšneho pôvodu, pričom tovar bol dodávaný aj spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. So žiadnymi dokladmi spoločnosti nedisponoval, nakoľko účtovníctvo bolo odovzdané novému konateľovi. Predmetný tovar bol dodávaný spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. od spoločnosti DUO ZH, s.r.o. Tovar išiel od spoločnosti TRADECO s.r.o. Uherské Hradište. Opísal spoluprácu so spoločnosťou Peter Štepánek, s.r.o. Správcovi dane dožiadaný správca zaslal aj zápisnicu o výsluchu Z. M. a Ing. T. pred Kriminálnym úradom.

6. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane žalobcovi nepriznal právo na odpočet z faktúry č. 14VF0520 zo dňa 17.04.2014 za fakturovaný tovar mrazené kuracie prsia BRAZIL, PERDIX, solené. Žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 19 ods. 1 tohto zákona tým, že odpočítal daň z nákupu tovaru, pri ktorom nebolo preukázané vlastníctvo - právo disponovať s tovarom ako vlastník u jeho dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. Už v protokole o výsledkoch daňovej kontroly je uvedené, že tento dodávateľ nenadobudol právo nakladať s predmetným tovarom ako vlastník, preto nemohol toto právo previesť na žalobcu. Správca dane nespochybnil existenciu tovaru v danom množstve a jeho následné dodanie odberateľovi v Maďarsku.

7. Podľa žalovaného žalobca mal porušiť ust. § 49 ods. 1 zákona o DPH v spojení s § 19 ods. 1 zákona tým, že odpočítal daň z nákupu tovaru, pri ktorom nedošlo k prevodu práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom u dodávateľa Peter Štěpánek, s.r.o., ktorému vznikla daňová povinnosť. Správca dane sa zaoberal posúdením dodávky tovaru z hľadiska DPH prevodom ekonomického vlastníctva a nie prevodom právneho vlastníctva hmotného majetku v zmysle judikatúry Súdneho dvora ES medzi priamymi účastníkmi zdaniteľného obchodu.

8. Krajský súd uviedol, že odôvodnenie rozhodnutia žalovaného samo osebe vytvára určitú vnútornú zmätočnosť. Správny súd poukázal na to, že napriek tomu, že žalovaný uviedol, že sa skúmalo ekonomické vlastníctvo a nie právne vlastníctvo tovaru, tak nie je zrejmé ako konkrétne uvažoval, nakoľko prakticky všetky úvahy sú viazané na vlastníctvo ako také.

9. Správny súd na základe tohto skutkového stavu konštatoval že pojem nakladať s tovarom ako vlastníkom v zmysle zákona o DPH nie je identický s právnym pojatím vlastníctva v zmysle Občianskeho zákonníka. Tento termín zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku, pokiaľ je na jednej strane umožnené s ním nakladať ako vlastníkom, a to aj keď k prevodu vlastníckeho práva podľa zmluvy nedošlo. Ak teda správca dane (a žalovaný) vložil pojem „dodanie tovaru“ v rozpore s vyššie uvedeným výkladom podaným ESD, tak zaťažil svoje rozhodovanie vadou nesprávneho právneho posúdenia. Z tohto dôvodu správny súd žalobou napadnuté rozhodnutie ako nesprávne zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c) S.s.p., žalovaný pri svojom rozhodovaní uplatní výklad ust. § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 zákona o DPH v súlade s ustálenou judikatúrou Súdneho dvora a v súlade s cieľmi Šiestej smernice a o veci opätovne rozhodne. Okrem nesprávnej interpretácie ust. § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 zák. o DPH, žalovaný opomenul a pri svojom rozhodovaní nezohľadnil, že pri obchodných vzťahoch, na ktoré dopadá režim Obchodného zákonníka bol povinný prihliadnúť aj na ust. § 446 tohto zákona, ktorý umožňuje nadobudnutie vlastníckeho práva k veci aj od nevlastníka, s výnimkou situácie, že by kupujúci vedel (v čase keď mal vlastnícke právo nadobudnúť), že predávajúci nie je vlastníkom a že nie je ani oprávnený s tovarom nakladať za účelom jeho predaja. Predpokladom nadobudnutia vlastníckeho práva v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia je teda dobrá viera kupujúceho v dobe uzavretia kúpnej zmluvy, s ktorou sa správne orgány vôbec nezaoberali.

10. Pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa určitých procesných pochybení zo strany správcu dane, a to že nevykonali dôkazy, ktoré žalobca navrhol, tieto krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné. Uviedol, že mu je z úradnej činnosti známe, že v inej právnej veci žalobcu (týkajúcej sa iného zdaňovacieho obdobia) sa správne orgány pokúsili (a to opakovane) navrhovanú svedkyňu predvolať na výsluch, avšak bezúspešne. Je zrejmé, že ak nedošlo k výsluchu svedkyne, tento stav bol vytvorený objektívnymi prekážkami, ktoré vykonanie tohto dôkazu znemožnili a to z dôvodu, že uvedený úkon je objektívne spojený s ťažkosťami, ktoré majú svoj pôvod v ťažšej komunikácii tejto osoby. Iná situácia je pri nevykonaní dôkazu a to vypočutí svedka, ktorý mal zabezpečovať (dojednávateľ) obchody pri subdodávateľských spoločnostiach, vypočutie svedka vodiča zabezpečujúceho prepravu do skladu dodávateľskej spoločnosti, ktorej dodanie tovaru žalobcovi bolo spochybnené žalovaným ako i správcom dane. Za tejto situácie, keď správne orgány spochybnili dodanie tovaru od dodávateľskej spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. a vlastnícke právo tohto dodávateľa k predmetnému tovaru, je zrejmé, že žalobca sa snažil takýmto spôsobom preukázať realnosť dodania tovaru a skutočnosť, že jeho dodávateľ tovarom disponoval. Napriek uvedenému však správca dane odmietol tieto dôkazy vykonať. Žalovaný sa s odvolacou námietkou, ktorá smerovala k nezákonnosti postupu správcu dane, ktoré spočívalo v takomto nevykonaní navrhovaných dôkazov v podstate žiadnym spôsobom nevyšporiadal.

11. Je zrejmé, že správca dane ako i žalovaný pri svojom rozhodovaní posudzovali obchodný reťazec. Vychádzali teda aj zo skutočností, ktoré sa týkali spoločností, ktoré neboli v priamom obchodnom styku so žalobcom, avšak mali participovať vo vyššie uvedenom dodávateľskom reťazci. Práve zo skutočností, ktoré sa týkali týchto spoločností správca dane a žalovaný učinili skutkové závery, ktorými potom v konečnom dôsledku pri právnom posúdení veci spochybnili právo žalobcu na odpočítanie dane. Ak teda správca dane a žalovaný zohľadňovali pri svojom rozhodovaní aj skutočnosti, ktoré vyšli najavo

ohľadne spoločností, ktoré neboli v obchodných vzťahoch so žalobcom, tak len výnimočne je možné odmietnuť vykonanie dôkazov, ktoré sa ich týkajú. Takýto postup trpí určitou vnútornou rozporupnosťou. S poukazom na to, že v daňovom konaní leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte je nanajvýš dôležité, aby mu bolo zo strany správnych orgánov umožnené splniť si svoju povinnosť a preukázať svoje tvrdenia.

12. Pokiaľ ide o žalobný bod správnej žaloby žalobcu, ktorý smeroval k nedodržaniu lehoty na vykonanie daňovej kontroly, tak v tejto otázke sa správny súd stotožnil s argumentáciou žalovaného a správcu dane. Daňová kontrola bola prerušená z dôvodu podania žiadosti o poskytnutie medzinárodnej výmeny informácií, počas ktorej neplynuli lehoty.

13. O trovách konania rozhodol s prihliadnutím na úspech v konaní podľa § 167 ods. 1 S.s.p.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13/S/63/2017-61 zo dňa 15.11.2017 podal sťažovateľ dňa 08.01.2018 kasačnú sťažnosť, v ktorej napadol rozhodnutie krajského súdu v celej výrokovej časti a kasačnú sťažnosť odôvodnil v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.

15. Uvedol, že nesúhlasí so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku. Senát krajského súdu sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami najvyššieho súdu, ktoré citoval. Správca dane v celom rozsahu dodržal zásady daňového konania, svoje dôkazy vyhodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti.

16. Sťažovateľ poukázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia, z ktorého vyplynulo, že daňový subjekt preukazoval zdaniteľný obchod s dodávateľom len faktúrou, ktorá sama osebe bez ďalších relevantných dôkazov nepreukázala reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Prevádzkovatelia potravinárskych podnikov majú obvykle medzi sebou dodávateľsko-odberateľské zmluvy a svoje obchodné vzťahy riešia na základe týchto zmlúv. V zmysle všeobecného potravinového práva každý prevádzkovateľ musí viesť evidenciu vysledovateľnosti pôvodu potravín a zodpovedá za informácie o potravinách uvedené v dokumentácii, ktoré potraviny sprevádzajú. V posudzovanom prípade žalobca, a pred ním ani jeho dodávateľ vierohodne nepreukázali vzťah k obchodovanému tovaru, a tým nepreukázali, že v čase obchodovania mali právo nakladať s tovarom ako vlastníci. Správca dane preveril celý obchodný reťazec až po žalobcu, pričom bolo zistené, že žiadna zo spoločností zapojených do tohto reťazca neuvádzala sprievodnú dokumentáciu z krajiny pôvodu tovaru, tovar bol v neustálom fakturačnom a prepravnom kolobehu. Žalobca, ani jeho dodávateľ, ani subdodávatelia z predchádzajúceho stupňa nepredložili pri preukazovaní skutkového stavu o zdaniteľnom obchode žiadne dôkazy, ktorými mohli byť údaje o pôvode potravín živočíšneho pôvodu podľa Vykonávacieho nariadenia č. 931/2011 (článok 18 ods. 5 nariadenia č. 178/2002), čím znemožnili zistiť pôvod tovaru. Žalobca nemal povinnosť predložiť dôkazy o zdaniteľných plneniach svojho dodávateľa, avšak, ak tieto transakcie boli vážne spochybnené správcou dane a žalobca nepredložil žiadne iné dôkazy, dostal sa do dôkaznej núdze a nesplnil podmienky pre odpočítanie dane uvedenej na predloženej spornej faktúre.

17. Odpočítanie dane uvedenej vo faktúre zo dňa 17.04.2014 uplatnil žalobca na nákup tovaru, pri ktorom v čase jeho dodania nebolo u deklarovaného dodávateľa preukázané ekonomické vlastníctvo k tomuto hmotnému majetku (nebol platný právny vzťah k tovaru), ani právo disponovať s tovarom ako vlastníci tak, aby v deň dodania tovaru vznikla dodávateľovi aj daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Z uvedeného dôvodu nedošlo u dodávateľa k vzniku daňovej povinnosti a následne u žalobcu k oprávneniu na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Nepreukázanie nadobudnutia tovaru na predchádzajúcom stupni, a tým z celého reťazca obchodných partnerov vyplynulo spochybnenie pôvodu tovaru, predmetu dane a práva zdaniteľných osôb nakladať s tovarom ako vlastníci.

18. Správca dane sa zaoberal posúdením dodávky tovaru z hľadiska DPH, prevodom ekonomického

vlastníctva a nie prevodom právneho vlastníctva hmotného majetku v zmysle judikatúry Súdneho dvora ES medzi priamymi účastníkmi zdaniteľného obchodu. Správca dane v priebehu dokazovania nepožadoval od žalobcu preukázanie vlastníckeho práva k tovaru u dodávateľa, avšak sám správca dane bol pritom oprávnený skúmať a preveriť, akým spôsobom nadobudol ekonomické vlastnícke právo k tovaru aj dodávateľ.

19. Ustanovenie § 446 Obchodného zákonníka upravuje nadobudnutie vlastníckeho práva kupujúcim, pričom podľa názoru sťažovateľa, táto úprava nie je identická s ustanovením § 8 zákona o DPH o dodaní tovaru a prevode práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ktoré nadväzuje na ustanovenie § 19 ods. 1 zákona, ktoré upravuje vznik daňovej povinnosti dňom dodania tovaru.

20. Žalobca ako obchodník s produktmi živočíšneho pôvodu nevedol záznamy tak, aby bola zabezpečená sledovateľnosť pôvodu tovaru, nežiadal od svojho dodávateľa žiadne dokumenty sprevádzajúce tovar v priebehu distribúcie potravín. Ani dodávateľom fakturovaný tovar nebol dokladovaný dokumentáciou, ktorá by osvedčovala údaje o výrobcovi, ktoré je každý prevádzkovateľ potravinárskeho podniku, ktorý vykonáva činnosť na akomkoľvek stupni výroby, spracovania a distribúcie potravín, povinný viesť s overiteľnou sledovanosťou podľa § 4 ods. 2 písm. e) zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách. V zmysle uvedeného žalobca mal vedieť preukázať každé zdaniteľné plnenie sprievodným dokladom v písomnej podobe a vedenie povinnej evidencie bolo formou plnenia a dôkaznej povinnosti v daňovom konaní. Žalobca takúto dokumentáciu o pôvode tovaru nevedol a správcovi dane, sťažovateľovi v odvolacom konaní túto nepredložil.

21. Žalobca si nepreveril postavenie svojho dodávateľa, nepreveril si, či je schopný dodať požadovaný tovar štandardným spôsobom, a keďže sa jednalo o potravinový tovar z Brazílie, nepreveril, kto bol jeho subdodávateľom oprávneným obchodovať s takto špecifickým tovarom. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý platiteľ musí vedieť v dostatočnom rozsahu preukázať uplatňované právo na jej odpočítanie.

22. Do pozornosti kasačného súdu dal sťažovateľ judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva a Ústavného súdu Slovenskej republiky (rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci García Ruiz proti Španielsku, nález č. III. ÚS 209/2004), v zmysle 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. Sťažovateľ v dostatočnej miere uviedol dôvody, na ktorých sa zakladá výrok jeho rozhodnutia a vysporiadal sa so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu.

23. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nekonal ustálené, keď svoje „nezodpovedané otázky“ presunul do dôkazného bremena správnych orgánov. Takýto nedostatok v prijatých záveroch súdu predstavuje podstatnú vadu konania, ktorá zakladá kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP.

24. Sťažovateľ s poukazom na uvedené dôvody navrhol, aby kasačný súd rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil, vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby ho zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

25. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd sa nijako neodklonil od ustálenej judikatúry NS SR a ÚS SR. Žalobca v rámci daňovej kontroly svoje dôkazné bremeno uniesol, nakoľko preukázal, že tovar od svojho dodávateľa nadobudol, tovar osobne prevzal v sklade dodávateľa a súčasne nadobudol právo s týmto tovarom nakladať ako vlastník, za tovar uhradil kúpnu cenu, disponoval faktúrou vystavenou platiteľom, ktorú mal riadne záúčtovanú a v neposlednom rade tovar, ktorý kúpil ešte v ten istý deň dodal svojmu odberateľovi do iného členského štátu.

26. V konaní nebolo spochybnené,

- že žalobca predložil faktúru vystavenú platiteľom, teda formálny doklad preukazujúci nadobudnutie tovaru, vrátane dodacieho listu - existenciu týchto dokladov a ich pravdivosť sťažovateľ nespochybnil
- kúpna cena za tovar v zmysle faktúry č. 14VF0520 zo dňa 17.04.2014 bola žalobcom uhradená a to

prevodom na bankový účet dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o.

- dodávateľ žalobcu, spoločnosť Peter Štepánek, s.r.o. do zápisnice o ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 17.04.2014, dodanie tovaru žalobcovi, tak ako to tento deklaroval, potvrdil

- dodávateľ žalobcu bola spoločnosť, ktorá s tovarom živočíšneho pôvodu obchodovala dlhodobo, tento disponoval materiálnym a personálnym vybavením, mal skladové priestory a bol registrovaný na príslušnej RVPS

- tovar - kuracie prsia BRAZIL, značka Perdix, v množstve uvedenom na predloženej faktúre, ktorý bol dodaný žalobcovi, sa v sklade dodávateľa, spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. v Nitrianskom Pravne skutočne nachádzal, teda tovar reálne existoval, čo žalovaný ani správca dane nespochybnili

- tovar, kuracie prsia BRAZIL, ktoré žalobca kúpil od svojho dodávateľa, spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o., v zmysle faktúry bol do skladu dodávateľa dovezený spoločnosťou TRADECO, spol. s r.o., Uherské Hradište

- tovar totožného druhu, v rovnakom množstve, ako žalobca nadobudol od svojho dodávateľa, spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. a tak ako bol deklarovaný na faktúre žalobca v ten istý deň predal svojmu obchodnému odberateľovi, ktorým bol spoločnosť HUA V.K. KFT, Regi Veszpremi u 4, 9028 Győr, IČ DPH: HU11613493, ktorý nadobudnutie tovaru a faktúru vystavenú žalobcom riadne zaúčtoval

- dodávateľ žalobcu, spoločnosť Peter Štepánek, s.r.o., daň z pridanej hodnoty za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL, tak ako boli deklarované na faktúrach riadne priznal a odviezol, pričom správca dane mal k dispozícii kontrolné výkazy dodávateľa za uvedené zdaňovacie obdobie.

III.

Konanie na kasačnom súde

27. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) (§ 438 ods. 2 S.s.p.) po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ust. § 449 ods. 1 S.s.p, bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 445 S.s.p preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

28. Najvyšší súd SR ako príslušný súd podľa ust. § 11 písm. g) S.s.p. prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 S.s.p s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk podľa § 137 ods. 4 S.s.p v spojení s ust. § 452 ods. 1 S.s.p.

29. Podľa § 440 písm. g) S.s.p. kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

30. Predmetom kasačnej sťažnosti bol právoplatný rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/63/2017-61 zo dňa 15.11.2017, ktorým tento podľa ust. § 191 písm. c) S.s.p. zrušil rozhodnutie sťažovateľa č. 101537082/2017 zo dňa 12.07.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uvedeným rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100516157/2017 zo dňa 23.03.2017 podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

31. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Trenčíne z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

32. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

Podľa § 2 písm. a) daňového poriadku na účely tohto zákona sa rozumie správou daní postup súvisiaci so správnym zistením dane a zabezpečením úhrady dane a ďalšie činnosti podľa tohto zákona alebo osobitných predpisov.

Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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.

Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, 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.

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.

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.

Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 daňového poriadku, správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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.

Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

Podľa § 74 ods. 2 daňového poriadku, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu

požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania doplňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 74 ods. 4 vety prvej daňového poriadku, odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) a b) zákona o DPH v účinnom znení, predmetom dane je dodanie tovaru, poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

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; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety a ods. 2 zákona o DPH v účinnom znení, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 22 ods. 1 zákona o DPH, základom dane pri dodaní tovaru alebo služby je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ prijal alebo má prijať od príjemcu plnenia alebo inej osoby za dodanie tovaru alebo služby, zníženú o daň. Do základu dane sa zahŕňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa ust. § 51 ods. 1 písm. a) a ods. 2 prvá veta 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. Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d).

33. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za apríl 2014, v ktorom uviedol nadmerný odpočet 9 775,54 eur. Podľa výsledkov daňovej kontroly nebol sťažovateľovi priznaný uplatnený nadmerný odpočet, bol zistený rozdiel oproti uplatnenej sume v čiastke 11 713,28 eur a vyrubená daň vo výške 1 937,74 eur.

34. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti namietal len porušenie zákona podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov žalobcu v sume 9 775,54 eur súvisiacich s plnením

prijatým od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. so sídlom Nitrianske Pravno 1 200 za dodanie tovaru kuracie prsia BRAZIL PERDIX a z dokladu z elektronickej registračnej pokladnice s daňovým kódom DKP č. 6752023017799001 zo dňa 11.04.2014.

35. Z obsahu spisu predloženého sťažovateľom kasačný súd ďalej zistil, že sa v ňom nachádza faktúra č. 14VF0520, vystavená dňa 17.04.2014, ktorou dodávateľ Peter Štepánek, s.r.o. Nitrianske Pravno 1 200 vyúčtoval žalobcovi sumu 69 795,84 eur za dodanie tovaru - kuracích prs BRAZIL PERDIX solené v množstve 20 480 kg na základe dodacieho listu č. 14VF0520. Kúpna cena za predmet dodávky bola uhradená prevodom na bankový účet dodávateľa. Tovar totožného množstva a druhu žalobca v ten istý deň predal odberateľovi HUA V.K. KFT v Maďarsku.

36. V rámci vlastného šetrenia a medzinárodnej výmeny informácií sa správcovi dane podarilo zistiť, že predmetný tovar, pôvodom z Brazílie, mal byť pôvodne dodaný do Českej republiky spoločnosti TRADECO, spol. s.r.o., Uherské Hradište, ktorá ho dodala ďalšiemu subjektu na Slovensko v nasledovnom reťazci: DUO ZH, s.r.o. - PYROSAFETOL, s.r.o., Trenčín, - Peter Štepánek, s.r.o. - COSMO, s.r.o. Taktiež bolo zistené, že R. T., bývalý konateľ spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. v rámci výpovedi dňa 17.09.2014, za prítomnosti konateľky daňového subjektu P. B., potvrdil realizáciu sporných obchodov a to, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil a tovar bol dodaný odberateľovi v takom rozsahu ako je uvedené na faktúre č. 14VF0520. Tovar mal byť nakúpený s úplnou presnosťou od dodávateľa Pyrosafetol, s.r.o., ktorého konateľom bol Ing. H. T.; tovar podľa faktúry č. 14VF0520 mal byť dovezený do skladu, kde prišiel pán B.

37. Kasačný súd sa oboznámil s výsluchom svedka Ing. H. T. (bývalého konateľa spoločnosti Pyrosafetol, s.r.o.) zo dňa 20.05.2015, z obsahu ktorého vyplynulo, že spoločnosť Pyrosafetol, s.r.o. obchodovala s tovarom živočíšneho pôvodu a takýto tovar bol predmetom dodaní pre spoločnosť Peter Štepánek, s.r.o. Predmetný tovar bol dodávaný spoločnosti Pyrosafetol, s.r.o. od spoločnosti DUO ZH, s.r.o., tovar išiel od spoločnosti TRADECO, s.r.o. Uherské Hradište.

38. Výpočutím svedkov - konateľov dodávateľa a subdodávateľa v obchodnom reťazci len konateľka spoločnosti DUO ZH, s.r.o., Mást Stupava, (vymazaný z obchodného registra dňa 28.10.2015) nepotvrdila prevzatie tovaru od TRADECO, spol. s.r.o, Uherské Hradište a jeho dodanie spoločnosti Pyrosafetol, s.r.o. Trenčín v reťazci dodávateľov.

39. Žalovaný vo svojej kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd vec nesprávne právne posúdil, keď uviedol, že sťažovateľ bol povinný prihliadať na § 446 Obchodného zákonníka. Podľa jeho názoru uvedené ustanovenie nemá vplyv na preverovanie uplatňovania zákona o DPH.

40. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na ust. § 443 ods. 1 Obchodného zákonníka, podľa ktorého kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo mu je dodaný tovar odovzdaný. Uvedené ustanovenie nie je v rozpore s ust. § 8 ods. 1 a 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže prevzatím tovaru od svojho dodávateľa žalobca nadobudol právo nakladať s ním ako jeho vlastníkom a zároveň došlo týmto okamihom k daňovej povinnosti.

41. Okolnosť, že dodávateľia žalobcu a žalobca si nespĺnili povinnosť z hľadiska dodržiavania povinnosti podľa zákona č. 39/2007 Z. z. o veterinárnej starostlivosti v znení neskorších predpisov, nemá vplyv na naplnenie podmienok na uplatnenie práva daňového subjektu na odpočet. Nesplnenie danej povinnosti môže byť predmetom skúmania a sankcionovania zo strany na to príslušných orgánov verejnej správy, avšak nemá vplyv na uplatňovanie ustanovení zákona o DPH a vykonané dôkazy ohľadom samotnej realizácie dodávky.

42. Zo strany sťažovateľa nedošlo k zisteniu (v spise sa nenachádza žiaden doklad, ktorý by takúto skutočnosť preukazoval alebo naznačoval), že by sa žalobca vedome podieľal na podvodnej činnosti svojich dodávateľov, (ktorá sa aj kasačnému súdu javí ako netransparentná a spochybiteľná) alebo, že by mal vedomosť o zneužívaní princípov systému DPH týmito subjektami, pričom ani pochybnosti

správcu dane o fiktívnosti predmetnej dodávky do dispozície žalobcu, sa nezakladajú na jeho relevantných zisteniach.

43. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na európsku judikatúru (rozsudok ESD č. C277/14), vychádzajúcu zo šiestej smernice, na ktorú upriamoval pozornosť aj správny súd, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky Bonik, C 285/11, EU:C:2012:774, body 35 a 37, ako aj citovanú judikatúru, a Maks Pen, C18/13, EU:C:2014:69, bod 26). Jedná sa o prípady, keď daňový podvod spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Len v takom prípade sa zdaniteľná osoba musí považovať za účastníka na takomto podvode bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci zdaniteľných plnení. V prípade, ak sú splnené vecné a formálne podmienky k vzniku a výkonu práva na odpočet, nie je v súlade s režimom práva na odpočet, aby sa zamietnutím postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľmi alebo, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom alebo, že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (rozsudky: C - 354/03, C - 355/03, C - 484/03, EU:C:2006:16, C - 439/04, C - 440/04, EU:C:2006:446, C - 80/11, C-142/11, EU:C:v 2012:373).

44. V prípade, ak daňový orgán spochybni zrealizovanie dodávky alebo skonštatuje nezrovnalosti, ktorých sa mal dopustiť vystaviteľ faktúry s prihliadnutím na objektívne skutočnosti, je na ňom, aby sám preukázal, že adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet, bolo súčasťou podvodu na DPH bez toho, aby takéto poverovania vyžadoval od daňového subjektu. Samozrejme, je potrebné, aby sa ku každému prípadu pristupovalo individuálne a aby daňové orgány vyhodnocovali skutkové zistenia vo vzájomnej súvislosti, s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti daňového subjektu pri overovaní si dôveryhodnosti svojich obchodných partnerov.

45. Z dôkazných prostriedkov zabezpečených v rámci výkonu daňovej kontroly v danom prípade nie je možné konštatovať, že žalobca mal alebo mohol mať indicie smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, ktoré by mohli byť dôvodom na vyžadovanie aktivity z jeho strany, na preverenie si spoľahlivosti svojho dodávateľa. Z uvedeného dôvodu považuje kasačný súd závery žalovaného o fiktívnosti dodávky a vedomí žalobcu o podvodných konaniach dodávateľov za nepreukázané a v tomto štádiu doposiaľ vykonaného dokazovania za predčasné.

46. Na základe uvedeného dospel kasačný súd k záveru, že zo strany správcu dane a žalovaného nedošlo k preukázaniu nesplnenia podmienok pre odpočet DPH zo strany žalobcu, právny názor správneho súdu a jeho rozhodnutie sú vecne správne, a preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

47. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 v spojení s ustanovením § 467 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, o výške ktorej rozhodne Krajský súd v Trenčíne po právoplatnosti tohto rozhodnutia, v súlade s ustanovením § 175 ods. 2 S.s.p.

48. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.