

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/30/2018
Identifikačné číslo spisu: 5016200893
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5016200893.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: COSMO, s.r.o., IČO: 43 823 351, so sídlom Kuzmányho 100, Žilina, zastúpeného Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou so sídlom Hodžova 13, Žilina, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103921213/2016 zo 14. septembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/19/2017-75 z 13. februára 2018, 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

1. Rozsudkom č. k. 11S/19/2017-75 z 13. februára 2018 Krajský súd v Trenčíne podľa § 191 písm. c) Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie žalovaného č. 103921213/2016 zo 14. septembra 2016 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný predmetným rozhodnutím potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 103332220/2016 z 13. júna 2016, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel v sume 12 902,40 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2014. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa Míma Market, s.r.o., Žilina, za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL zn. PERDIX v množstve 20 480 kg.

2. Krajský súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že pojem nakladať s tovarom ako vlastník v zmysle zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“) nie je identický s právnym pojatím vlastníctva v zmysle Občianskeho zákonníka. Krajský súd konštatoval, že žalovaný okrem nesprávnej interpretácie § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty nezohľadnil, že pri obchodných vzťahoch, na ktoré dopadá režim Obchodného zákonníka, bol povinný prihliadnuť aj na ustanovenie § 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.

3. Ďalším dôvodom, pre ktorý krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného, bolo procesné pochybenie spočívajúce v tom, že žalobca nebol upovedomený o výsluchu konateľ a dodávateľskej spoločnosti Mima Market, s.r.o. - P. Q. a nemohol tak uplatniť svoje právo klásť svedkovi otázky. Krajský súd poukázal na to, že na ústnom pojednávaní konateľ dodávateľskej spoločnosti odpovedal na otázky správcu dane týkajúce sa zdaniteľného obchodu so žalobcom, a preto je tento úkon potrebné považovať za výsluch svedka.

4. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť a žiadal napadnutý rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na zásadu objektívnej pravdy ovládajúcu daňové konanie, na kompetenciu správcu dane viesť dokazovanie, na nevyhnutnosť uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu.

5. Podľa sťažovateľa daňový subjekt preukazoval zdaniteľné obchody uskutočnené dodávateľom Mima Market, s.r.o. iba faktúrou, bez ďalších relevantných dôkazov. Dodávateľ nepreukázal právo nakladať s tovarom ako vlastník, preto nemohol toto právo previesť na odberateľa - žalobcu.

6. Sťažovateľ tiež nesúhlasil so záverom krajského súdu, že ústne pojednávanie s konateľom dodávateľskej spoločnosti bolo výsluchom svedka. Ústne pojednávanie bolo uskutočnené na základe dožiadania správcu dane s cieľom objasniť obchodné vzťahy dodávateľskej spoločnosti so žalobcom a preveriť zdaniteľné obchody, pričom konateľ dodávateľskej spoločnosti nebol v postavení svedka.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

8. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o dani z pridanej hodnoty dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné 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 v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

9. Podľa § 19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) <. je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

10. Podľa § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

11. Podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty 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,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4 <., <.a 9 až 12 <.,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 <. a § 11a <.,

d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

12. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) 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.

13. 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.

14. Podľa § 21 ods. 1 daňového poriadku správca dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, môže požiadať o vykonanie jednotlivých úkonov pri správe daní iného vecne príslušného správcu dane, ktorým je daňový úrad alebo colný úrad, ak tento môže požadovaný úkon vykonať ľahšie, hospodárnejšie alebo rýchlejšie. Dožiadaný správca dane je povinný žiadosti vyhovieť alebo oznámiť dôvody, pre ktoré dožiadaniu nemôže vyhovieť.

15. 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.

16. 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.

17. 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.

18. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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.

19. Podľa § 25 ods. 1 daňového poriadku každý je povinný vypovedať na účely správy daní ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal; ak sa svedok nedostaví, správca dane môže postupovať podľa § 20 <..

20. Podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu.

21. Podľa § 37 ods. 2 daňového poriadku miestne zisťovanie je činnosť správcu dane, v rámci ktorej vyhľadáva dôkazy, preveruje a zisťuje skutočnosti, ktoré sú potrebné na účely správy daní.

22. Podľa § 37 ods. 4 daňového poriadku o miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo inej osobe, alebo zamestnancovi daňového subjektu, alebo zamestnancovi inej osoby, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie. Ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec, alebo iná osoba alebo zamestnanec inej osoby, spíše zamestnanec správcu dane úradný záznam. Ak správca dane pri miestnom zisťovaní zabezpečí vec podľa § 41 a 42 <., odovzdá rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice osobe, od ktorej prevzal vec, ktorú zabezpečil.

23. Podľa § 38 ods. 1 daňového poriadku zamestnanec správcu dane má právo v dobe primeranej predmetu zisťovania, najmä v dobe prevádzky, na neobmedzený prístup na pozemky, do každej prevádzkovej budovy, miestnosti alebo miesta vrátane dopravných prostriedkov a prepravných obalov, k účtovným písomnostiam, záznamom a informáciám, a to aj na technických nosičoch dát, a vykonať obhliadku veci v rozsahu nevyhnutne potrebnom na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona. Toto právo má aj ak ide o byt, ktorý daňový subjekt používa aj na podnikanie.

24. Podľa § 39 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt alebo iná osoba je povinná poskytnúť zamestnancovi správcu dane, ktorý vykonáva miestne zisťovanie, pomoc a súčinnosť potrebnú na účinné vykonanie miestneho zisťovania, najmä mu podať potrebné vysvetlenia.

25. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

26. Podľa § 44 ods. 2 daňového poriadku daňová kontrola sa vykonáva u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje.

27. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

28. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci bolo rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol žalobcovi za zdaňovacie obdobie júl 2014 určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 12 902,40 eura. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa Míma Market, s.r.o., Žilina, za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL zn. PERDIX v množstve 20 480 kg.

29. Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom podľa § 191 písm. c) Správneho súdneho poriadku zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

30. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v kasačnom konaní bolo posúdiť správnosť rozhodnutia krajského súdu vo svetle námietok sťažovateľa a preskúmať, či zrušenie preskúmaného rozhodnutia žalovaného malo svoje zákonné opodstatnenie.

31. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti poukázal na nevyhnutnosť uniesť dôkazné bremeno zo strany daňového subjektu a daňový subjekt (žalobca) podľa názoru sťažovateľa v daňovom konaní dôkazné bremeno neunesol. Sťažovateľ tiež namietal, že konateľ dodávateľskej spoločnosti pri vykonanom ústnom pojednávaní nebol v postavení svedka.

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že jedným z objektívnych kritérií, ktoré zákon o dani z pridanej hodnoty stanovil pre existenciu dodania tovaru, je v zmysle § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 písm. a) tohto zákona prevod práva nakladať s hmotným majetkom od dodávateľa tovaru na kupujúceho ako vlastníka (tzv. ekonomické vlastníctvo), v prejednávanej veci teda od dodávateľa Míma Market, s.r.o., Žilina na žalobcu. V otázke prevodu ekonomického vlastníctva najvyšší súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci Halifax a spol. C- 255/02, podľa ktorého pojem prevod práva nakladať

s hmotným majetkom ako jeho vlastník zahŕňa každý prevod hmotného majetku stranou, ktorá umožní inej strane efektívne nakladať s týmto majetkom, ako by bola jeho vlastníkom.

33. Pre prípad preukázania vzniku práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri dodaní tovaru je žalobca zaťažený dôkazným bremenom, že v zdaniteľnom obchode došlo od dodávateľa tovaru na žalobcu k prevodu práva reálne nakladať s hmotným majetkom ako vlastník. Pri určení toho, či bolo uskutočnené dodanie tovaru, nie je rozhodujúce nadobudnutie právneho vlastníctva v zmysle Obchodného zákonníka k tovaru žalobcom ako kupujúcim, napríklad tvrdením o odovzdaní a prevzatí tovaru podloženým príslušnými protokolmi, ale pre uskutočnenie zdaniteľného obchodu dodaním tovaru je rozhodujúce, aby kupujúci získal právo disponovať s tovarom ako vlastník. (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 11. apríla 2017, sp. zn. 1Sžf/72/2015, uverejnený v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov SR pod číslom 4/2018)

34. Najvyšší súd uvádza, že v prejednávanej veci nevzhliadol dôvod, aby sťažovateľ, resp. správca dane mali povinnosť posudzovať uskutočnenie žalobcom deklarovaných obchodov podľa ustanovení Obchodného zákonníka či Občianskeho zákonníka. Na preukázanie splnenia podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, a teda aj na posúdenie reálneho dodania tovaru, je potrebné aplikovať relevantné ustanovenia zákona o dani z pridanej hodnoty a vykladať ich v súlade s účelom zákona. Najvyšší súd sa v tomto ohľade stotožňuje s tvrdeniami sťažovateľa ohľadne zásad ovládajúcich daňové konanie a nespochybňuje ani povinnosť daňového subjektu preukázať deklarovaný obchod, avšak po oboznámení sa s preskúmaným rozhodnutím sťažovateľa dospel najvyšší súd k záveru totožnému so záverom krajského súdu, a teda k potrebe zrušiť rozhodnutie sťažovateľa a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

35. Najvyšší súd vidí nedostatky preskúmaného rozhodnutia sťažovateľa najmä v tom, že sťažovateľ vo svojej argumentácii v odôvodnení primárne akcentoval nepreukázanie práva nakladať s tovarom ako vlastník u dodávateľského subjektu žalobcu a vo vzťahu k tomu poukazoval na vykonané dokazovanie, avšak už menšiu pozornosť, a teda aj menej presvedčivú argumentáciu vo svojom rozhodnutí smeroval k tomu, či samotný žalobca (ktorý si uplatňoval odpočítanie dane) vedel alebo mal vedieť, že dotknuté plnenie je poznačené takou vadou, ktorá bráni vzniku nároku na odpočítanie dane v súlade s relevantnými ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty. Z uvedeného dôvodu považuje kasačný súd závery sťažovateľa o fiktívnosti dodávky za nepreukázané a v tomto štádiu predčasné, v dôsledku čoho nemožno hodnotiť preskúmané rozhodnutie ako zákonné.

36. Najvyšší súd sa stotožňuje aj so záverom krajského súdu ohľadne porušenia § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, podľa ktorého má daňový subjekt pri ústnom pojednávaní právo klásť svedkom otázky. Pri výkone daňovej kontroly príslušný správca dane (Daňový úrad Trenčín) požiadal v zmysle § 21 ods. 1 daňového poriadku dožiadaného správcu dane (Daňový úrad Žilina) o vykonanie preverenia zdaniteľných obchodov uskutočnených medzi žalobcom a jeho dodávateľom Mima Market s.r.o., Žilina, pričom správca dane v dožiadaní identifikoval konkrétne faktúry vystavené v mesiaci júl 2014, ktoré mali deklarovať uskutočnený obchod. Dožiadaný správca dane vykonal miestne zisťovanie v externej účtovnej spoločnosti dodávateľa žalobcu Mima Market s.r.o., Žilina, pri ktorom preveroval účtovné doklady, pričom na tomto miestnom zisťovaní bolo s konateľom dodávateľa Mima Market s.r.o., Žilina dohodnuté, že ďalšie potrebné doklady predloží na ústnom pojednávaní. Aj keď dožiadaný správca dane nebol výslovne požiadaný o vykonanie výsluchu svedka, pri realizácii cieľov dožiadania prešiel dožiadaný správca dane od úkonov miestneho zisťovania (ktoré na základe zákonnej definície možno primárne chápať ako vecné preverovanie a zisťovanie podkladov potrebných pre správu daní) k ústnemu pojednávaní, na ktorom vypočul konateľa dodávateľskej spoločnosti Mima Market s.r.o., Žilina a kládol mu otázky za účelom objasnenia zdaniteľného obchodu, ktorý bol predmetom daňovej kontroly u žalobcu, a preto v zmysle naplnenia účelu ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku mal žalobca právo byť upovedomený o tomto úkone, aby sa mohol vypočúť zúčastniť.

37. Ako vyplýva so záverov rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/73/2017 z 27. júna 2019, „pokiaľ osoba vypovedá pred správcom dane k predmetu konania, ide z dôkazného hľadiska o svedeckú výpoveď bez ohľadu na to, či bola takáto osoba ako svedok predvolaná a ako svedok poučená (§ 25

ods. 2 a 3 daňového poriadku). Neobstojí interpretácia (...) ako keby na ústnom pojednávaní mohol správca dane robiť akékoľvek úkony a dokazovanie vrátane faktického výsluchu svedka, avšak bez dodržania ostatných procesných pravidiel a obmedzení spojených s vykávaním dôkazov.“

38. Ako vyplýva z uvedeného, krajský súd dospel v prejednávanej veci k správnym záverom o potrebe zrušiť rozhodnutie sťažovateľa a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, preto Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť podľa § 462 ods. 1 Správneho súdneho poriadku zamietol.

39. O trovách konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 v spojení s ustanovením § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že žalobcovi priznal voči sťažovateľovi (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 Správneho súdneho poriadku.

40. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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