

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/52/2017
Identifikačné číslo spisu: 5016200958
Dátum vydania rozhodnutia: 08.08.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:5016200958.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej právnej veci žalobcu: COSMO, s.r.o., so sídlom Žilina, Kuzmányho 100, IČO: 43 823 351, právne zastúpený: Mgr. Soňa Grošaftová, advokátka, so sídlom Hodžova 13, Žilina, proti sťažovateľovi (predtým žalovaný): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104255184/2016 zo dňa 8. novembra 2016, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/2/2017-78 zo dňa 14. júna 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/2/2017-78 zo dňa 14. júna 2017 z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi (žalovanému) právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S/2/2017-78 zo dňa 14. júna 2017 zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104255184/2016 zo dňa 8. novembra 2016, 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. 103508394/2016 zo dňa 13.07.2016, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 11.960,32 € za zdaňovacie obdobie máj 2014. Správca dane žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet v sume 9.783,10 € a vyrubil mu daň v sume 2.177,22 €.

2. Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa Mima Market, s.r.o. Žilina za dodanie tovaru - kuracie prsia „BRAZIL PERDIX solené“ v množstve 20.480 kg.

3. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalovaný vychádzal pri svojom rozhodovaní zo skutočnosti, že žalobca podal dňa 25.06.2014 riadne daňové priznanie za zdaňovacie obdobie máj

2014, v ktorom vykázal nárok na nadmerný odpočet vo výške 13.577,20 €. Nadmerný odpočet v tejto výške zahŕňal aj odpočítanie dane vo výške 11.960,32 € z faktúry č. 2014021 zo dňa 06.05.2014 od dodávateľa Mima Market, s.r.o. za nákup tovaru - kuracích pŕs BRAZIL, značka Perdix, solené, množstvo 20.480 kg. Táto dodávateľská faktúra bola vystavená na celkovú sumu 71.761,92 €, z toho základ dane predstavuje 59.801,60 €, DPH 20% čiastku 11.960,32 €, na základe dodacieho listu č. 20144003. Celú dodávku potom žalobca predal ďalej odberateľovi AO DA Handels GmbH., Viedeň v režime intrakomunitárneho dodania tovaru do iného členského štátu, oslobodeného od DPH podľa § 43 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, čo žalobca preukázal faktúrou č. 201407 zo dňa 06.05.2014 a CMR č. SK 1907823.

4. Správca dane a žalovaný vychádzali zo zistenia, že dodávateľom spoločnosti Mima Market, s.r.o. mala byť spoločnosť Pyrosafestol, s.r.o., ktorá naposledy podala daňové priznanie na DPH za 3. štvrtrok 2013. Dňa 25.06.2014 spoločnosť zanikla bez likvidácie, a to zlúčením so spoločnosťou SLOVRESPO s.r.o. Dožiadanim bolo zistené, že táto nástupnícka spoločnosť nemá reálne sídlo, nepreberá poštu. Jej konateľ je taktiež nekontaktný. Bývalý konateľ tejto spoločnosti vypovedal, že účtovníctvo spoločnosti odovzdal nástupníckej spoločnosti. Bez zdokladovania príslušnými účtovnými dokladmi potvrdil dodanie tovaru pre dodávateľa žalobcu - spoločnosti Mima Market, s.r.o. Vo svojej výpovedi ďalej uviedol, že tovar bol nakúpený od spoločnosti DUO ZH s.r.o. Uvedená spoločnosť bola uvedená aj ako príjemca na prepravnom doklade odosielateľa TRADECO spol. s r.o., ktorý tovar dodal do skladu dodávateľskej spoločnosti Mima Market, s.r.o., z ktorého bol potom následne odoslaný ku odberateľovi žalobcu v Rakúsku.

5. Pri preverovaní spoločnosti DUO ZH s.r.o. správca dane zistil, že naposledy podala daňové priznanie na DPH za zdaňovacie obdobie október 2013. Ide o subjekt, ktorý so správcom dane nekomunikuje, nepreberá poštu, nemá reálne sídlo. Konateľka spoločnosti Ivana Zaťovičová uviedla, že spoločnosť nevykonáva a nevykonávala žiadnu činnosť. Z medzinárodnej výmeny informácií vyplynulo, že spoločnosť TRADECO spol. s r.o., Uherské Hradišče mala obchodovať so spoločnosťou Pyrosafestol, s.r.o.

6. Podľa žalovaného žalobca mal porušiť § 49 ods. 1 zákona 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 Mima Market, s.r.o. Tento dodávateľ nenadobudol právo nakladať s predmetným tovarom ako vlastník, preto nemohol toto právo previesť na žalobcu. Žalovaný v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia konštatoval, že rozsiahlym preverovaním skutkového stavu o zdaniteľnom obchode bolo zistené, že dodávateľ nepreukázal nadobudnutie tovaru na predchádzajúcom stupni - od svojho subdodávateľa Pyrosafestol, s.r.o., pretože ani ten k tovaru dispozičné právo nenadobudol.

7. Správny súd na základe tohto skutkového stavu konštatoval, že pojem nakladať s tovarom ako vlastník v zmysle zákona o DPH nie je identický s právnym poňatím vlastníctva v zmysle Občianskeho zákonníka. Tento termín zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku, pokiaľ je jednej strane umožnené s ním nakladať ako vlastník, a to aj keď k prevodu vlastníckeho práva podľa zmluvy nedošlo. Ak teda žalovaný vyložil 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) zák. č. 162/2015 Z.z. Zároveň prijal záver, že okrem nesprávnej interpretácie ust. § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 zákona 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.

8. Krajský súd žalobné body žalobcu, ktoré smerovali k procesným pochybeniam správcu dane vyhodnotil ako nedôvodné. Uviedol, že správca dane riadne zdôvodnil, prečo nevypočuje svedkov navrhnutých žalobcom. Konkrétne uviedol, že títo by mali byť podľa jeho názoru vypočutí k okolnostiam, ktoré nie sú sporné, naopak sú preukázané. Uvedené v podanej žalobe nespochybnil ani samotný žalobca. Za tejto situácie sa postup správcu dane nejavil ako poškodzujúci práva žalobcu, naopak navrhované vykonávanie dokazovanie na preukázanie už dokázaných skutočností sa javí procesne neekonomické a zbytočne predlžujúce konanie. V danom prípade nedošlo k vypočutiu svedka bez upovedomenia a prítomnosti žalobcu. Z administratívneho spisu bolo zistené, že konateľ dodávateľskej spoločnosti nebol vypočutý ako svedok v rámci dožiadania, ale dožiadateľ správca dane poskytol listinný dôkaz, a to zápisnicu o ústnom pojednávaní, ktorá bola vyhotovená v inom konaní, a to v rámci daňovej kontroly dodávateľskej spoločnosti žalobcu. Nešlo teda o výsluch svedka v konaní vedenom vo veci žalobcu, ako sa mylne domnieva žalobca, ale predmetná zápisnica predstavuje listinný dôkaz, ktorý správne orgány pri svojom rozhodovaní zohľadnili.

9. O trovách konania rozhodol s prihliadnutím na úspech v konaní podľa § 167 ods. 1 SSP.

10. Voči rozsudku Krajského súdu v Trenčíne podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť podľa § 440 písm. g) SSP.

11. Uviedol, že so závermi krajského súdu nesúhlasí, pretože tento sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ktoré citoval. Správca dane v celom konaní dodržal zásady daňového konania, svoje dôkazy vyhodnotil jednotlivo a všetky vo vzájomnej súvislosti.

12. Sťažovateľ poukázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia, z ktorého vyplynulo, že daňový subjekt preukazoval zdaniteľný obchod s dodávateľom len faktúrou, ktorá bez ďalších relevantných dôkazov nepreukázala reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Prevádzkovatelia potravinárskych podnikov majú zvyčajne uzavreté dodávateľsko - odberateľské zmluvy a svoje obchodné vzťahy riešia na ich základe. 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 dodávateľ 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 sponnej faktúre.

13. Odpočítanie dane, uvedenej vo faktúre zo dňa 06. 05. 2014 uplatnil žalobca za nákup tovaru, pri ktorom v čase jeho dodania nebolo od deklarovaného dodávateľa preukázané ekonomické vlastníctvo k tomuto hmotnému majetku tak, aby v deň dodania tovaru vznikla dodávateľovi aj daňová povinnosť podľa § 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.

14. 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 oprávnený skúmať a preveriť, akým spôsobom nadobudol ekonomické vlastnícke právo k tovaru aj dodávateľ.

15. Ustanovenie § 446 Obchodného zákonníka upravuje nadobudnutie vlastníckeho práva kupujúcim, pričom podľa názoru žalovaného, 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.

16. 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 zdokladovaný 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.

17. Sťažovateľ 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 zneužívateľná, preto každý platiteľ musí vedieť v dostatočnom rozsahu preukázať uplatňované právo na jej odpočítanie.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že tvrdenia žalovaného vo vzťahu k ním skúmanému ekonomickému vlastníctvu tovaru sú nesprávne. Žalobca predložil v rámci výkonu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, napriek ktorým žalovaný vyslovil záver, že nepreukázal nadobudnutie tohto tovaru na predchádzajúcom stupni od svojho subdodávateľa, pretože ani ten k tovaru nenadobudol dispozičné právo.

22. Žalobca v konaní predložil faktúru vystavenú platiteľom dane, teda formálny doklad preukazujúci nadobudnutie tovaru, vrátane dodacieho listu. Kúpna cena bola uhradená prevodom na bankový účet dodávateľa. Dodanie tovaru žalobcovi potvrdil konateľ dodávateľa, ktorý bol registrovaným platiteľom DPH a doklady boli riadne zaúčtované v účtovníctve spoločnosti, pričom DPH bola priznaná a odvedená. Predmetný tovar prevzal žalobca v sklade dodávateľa, kde sa reálne nachádzal a tovar totožného druhu a množstva žalobca v ten istý deň predal odberateľovi AO DA Handels GmbH, Wien,

Austria, čo mal žalovaný v rámci medzinárodného dožiadania do Rakúska preukázané. Tovar bol do skladu dodávateľa žalobcu dodaný priamo z Českej republiky od spoločnosti TRADECO, spol. s r.o., čo preukazujú údaje na medzinárodnom nákladnom liste č. 10000020059, spolu s dodacím listom zo dňa 06. 05. 2014.

23. Nadobudnutie práva nakladať s tovarom ako vlastník nemôže žalovaný odvodzovať od predchádzajúcich článkov, a to aj bez ohľadu, či tieto subjekty nadobudli vlastníctvo k tovaru. Dodanie tovaru je nutné skúmať iba vo vzťahu medzi dodávateľom - žalobcom - odberateľom, a to z pohľadu kumulatívneho splnenia troch základných podmienok, že sa jedná o skutočné prijaté plnenie, uskutočnené iným platcom, použitým v rámci ekonomických činností zdaniteľnej osoby. V súvislosti s týmto tvrdením poukázal na rozsudky ESD vo vzťahu k výkladu pojmu „dodanie tovaru“ a uviedol, že jediným logickým záverom vo vzťahu k vykonaným dôkazom a výkladu príslušných ustanovení zákona o DPH s poukazom na rozsiahlu judikatúru ESD je, že v konaní mal správca dane preukázané, že žalobca tovar deklarovaný na faktúre nadobudol od platiteľa, teda nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník.

24. V danom prípade boli splnené podmienky podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 zákona o DPH, keď žalobca disponoval faktúrou vystavenou platiteľom, súčasne tovar zo skladu odobral, a preto nie je možné vysloviť, že žalobca nespĺnil podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj kasačný súd) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk <. podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

26. Podľa ust. § 440 písm. g) SSP 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.

27. 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.

28. 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.

29. Podľa § 2 písm. a) zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, 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.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

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

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

39. 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.

40. 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 konania 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 dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

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

42. 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.

43. Podľa ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutel'né 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.

44. 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 vlastníkom. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

45. 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 zahrňa aj dotácia alebo príspevok, ktorý dodávateľ prijal alebo má prijať k cene tovaru alebo služby.

46. 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.

47. 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).

48. Z obsahu spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za mesiac máj 2014, v ktorom uviedol nadmerný odpočet - 9.783,10 €. Podľa výsledkov daňovej kontroly nebol sťažovateľovi priznaný uplatnený nadmerný odpočet, bol zistený rozdiel oproti uplatnenej sume v čiastke 11.960,32 € a vyrubená daň vo výške 2.177,22 €.

49. Sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti namietal len porušenie zákona podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov žalobcu v sume 9.783,10 €, súvisiacich s plnením prijatým dňa 06.05.2014 od dodávateľa Míma Market, s.r.o., Žilina za dodanie tovaru - kuracích prís BRAZIL PERDIX solené v množstve 20.480 kg.

50. Z obsahu spisu predloženom sťažovateľom kasačný súd zistil, že sa v ňom nachádza faktúra č. 2014021, vystavená dňa 06.05.2014, ktorou dodávateľ Míma Market, s.r.o., Žilina vyúčtoval žalobcovi sumu 71.761,92 € za dodanie tovaru - kuracích prís BRAZIL PERDIX solené v množstve 20.480 kg na základe dodacieho listu č. 20144003. Tovar totožného druhu a množstva žalobca v ten istý deň predal odberateľovi AO DA Handels GmbH, Wien, Austria.

51. V rámci vlastného šetrenia a medzinárodnej výmeny informácií sa správcovi dane podarilo zistiť, že predmetný tovar, pôvodom z Brazílie, mal byť pôvodne dodaný na územie Českej republiky zrejme z Holandska alebo Dánska spoločnosťou TRADECO, spol. s r.o., Uherské Hradište, ktorá ho dodala ďalšiemu subjektu na Slovensko v nasledovnom reťazci: DUO ZH, s.r.o., - PYROSAFESTOL s.r.o., Trenčín, - Peter Štěpánek, s.r.o., Nitrianske Pravno - MIMA MARKET s.r.o. - COSMO s.r.o. (žalobca) - AO DA Handels GmbH, Wien, Austria. Český správca dane pri svojej daňovej kontrole daňového subjektu TRADECO, spol. s r.o. pri preverovaní dodávok mäsa, hlavne kuracích rezňov na území Slovenskej republiky nadobudol pochybnosti o skutočnom dodaní predmetného tovaru na Slovensko, avšak tieto pochybnosti neboli podložené príslušnými dokladmi českého daňového subjektu.

52. Výpočutím svedkov - konateľov dodávateľa a subdodávateľov v obchodnom reťazci len konateľka

spoločnosti DUO ZH, s.r.o., Mást I, Stupava, (vymazaný z obchodného registra dňa 28.10.2015) nepotvrdila prevzatie tovaru od TRADECO, spol. s r.o., Uherské Hradište a jeho dodanie spoločnosti PYROSAFESTOL s.r.o., Trenčín v reťazci dodávateľov.

53. Kasačný súd sa oboznámil s výstupmi z Elektronického mýtného systému, z ktorých vyplýva, že došlo k zaregistrovaniu vozidla EČV: PD391DZ dňa 06.05.2014 na príslušnej trase, ktoré malo vykonať prepravu tovaru pre žalobcu zo skladu v Pravenci odberateľovi žalobcu vo Viedni. Naloženie tovaru a jeho prepravu, okrem listinných dokladov, vyjadrení žalobcu, dodávateľa, potvrdil aj vodič E. U.. Ten vo svojej výpovedi zároveň uviedol, že prepravcom bola spoločnosť Peter Štěpánek s.r.o., preprava bola vykonaná pre spoločnosť žalobcu a preto predpokladal, že spoločnosť COSMO s.r.o. tovar nakúpila od spoločnosti Peter Štěpánek s.r.o., Nitrianske Pravno.

54. Z obsahu spisu správcu dane vyplýva, že dňa 06.05.2014 malo v zmysle medzinárodného nákladného listu č. 10000020059 dôjsť k dodaniu tovaru od TRADECO, spol. s r.o., Uherské Hradište na sklad mraziarní Štěpánek v Pravenci pre odberateľa DUO ZH s.r.o., Stupava, pričom prevzatie tovaru dňa 06.05.2014 potvrdila spoločnosť Mima Market s.r.o., Žilina. V zmysle informácie v dodacom liste č. 000213 kupujúci, ktorým mala byť spoločnosť DUO ZH s.r.o. sa stáva vlastníkom tovaru v okamžiku jeho prevzatia. Prevzatie tovaru však neuskutočnil deklarovaný odberateľ, teda sa nestal jeho vlastníkom, ale dodávateľ žalobcu Mima Market s.r.o., Žilina. V ten istý deň bola podľa účtovných dokladov predmetná dodávka vyúčtovaná spoločnosti Mima Market s.r.o. dodávateľom, spoločnosťou PYROSAFESTOL s.r.o., Trenčín. Je zrejmé, že v reťazci dodávateľsko - odberateľských vzťahov došlo k znepríhľadneniu účtovných transakcií, keď bolo účtované subjektami, ktoré neboli faktickými držiteľmi tovaru. Napriek tomu, že zo strany českého dodávateľa mal byť tovar dodaný spoločnosti DUO ZH s.r.o., tovar prevzala spoločnosť Mima Market s.r.o., Žilina, avšak účtovne jej bol prevedený od spoločnosti PYROSAFESTOL s.r.o., Trenčín. Z dokazovania je však zrejmé, že tovar žalobca prevzal priamo na sklade, kde ho prevzal dodávateľ žalobcu, v sklade mraziarní Štěpánek v Pravenci za prítomnosti svojho konateľa, čo vyplýva z vyjadrenia vodiča, ktorý vykonal prepravu tovaru do Viedne pre odberateľa žalobcu.

55. Z uvedeného je teda zrejmé, že priamy dodávateľ žalobcu disponoval dodaným tovarom, čo vyplýva z dodacieho listu č. 000213, v ktorom sa nachádza potvrdenie o jeho prevzatí spoločnosťou Mima Market s.r.o., Žilina a bol preto schopný ho odovzdať do dispozície žalobcu.

56. 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.

57. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na ust. § 443 ods. 1 Obchodného zákonníka, podľa ktorého kupujúci nadobúda vlastnícke právo k tovaru, len čo je mu 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.

58. Okolnosť, že dodávateľ 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.

59. 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 spochybniteľná) alebo, že by mal vedomosť o zneužívaní princípov v systéme DPH týmito subjektami, pričom ani pochybnosti správcu dane o fiktívnosti predmetnej dodávky do dispozície žalobcu, sa nezakladajú na jeho

relevantných zisteniach.

60. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na európsku judikatúru (rozsudok ESD č. C-277/14), 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, C 18/13, 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).

61. V prípade, ak daňový orgán spochybní 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.

62. 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 tomto štádiu doposiaľ vykonaného dokazovania za predčasné.

63. 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.

64. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 v spojení s ustanovením § 467 ods. 1 SSP 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 SSP.

65. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3: 0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch v znení účinnom k od 1. 5. 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

