

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/8/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200014
Dátum vydania rozhodnutia: 14.01.2020
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančenič
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3017200014.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu Mgr. Viliama Pohančeniča (sudca spravodajca) a sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Nory Halmovej, v právnej veci žalobcu: COSMO, s.r.o., IČO: 43 823 351, Kuzmányho 100, Žilina, zastúpený: Mgr. Soňa Grošaftová, advokátka, Hodžova 13, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104442900/2016 zo dňa 9.12.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/5/2017-68 zo dňa 28.11.2017, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj len „správca dane“) začal dňa 19.05.2014 u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2014. Žalobca v riadnom daňovom priznaní k DPH za mesiac február 2014 vykázal nárok na nadmerný odpočet vo výške 20.443,51 €, pričom si uplatnil odpočítanie dane vo výške 23.265,28 € za nákup tovaru - kuracích prís BRAZIL, solené, značka Perdix, balenie 8x2 kg, cena vrátane prepravy tovaru, na základe faktúr č. 14VF0243 zo dňa 18.02.2014 a č. 14VF0246 zo dňa 20.02.2014 od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., Nitrianske Pravno. Dňa 20.05.2016 vyhotovil správca dane protokol z daňovej kontroly č. 103188578/2016, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený žalobcovi dňa 24.05.2016. Dňa 06.09.2016 správca dane vyhodnotil a prerokoval so žalobcom pripomienky a dôkazy predložené žalobcom k protokolu.

2. Správca dane rozhodnutím č. 103905930/2016 zo dňa 13.09.2016 (ďalej aj len „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj len „daňový poriadok“) určil

žalobcovi za zdaňovacie obdobie február 2014 rozdiel dane v sume 23.265,28 €, nepriznal nadmerný odpočet v sume 20.443,51 € a vyrubil daň v sume 2.821,77 €. Správca dane dospel na základe skutkových zistení k záveru, že žalobca porušil § 49 ods. 1, § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon o DPH“) tým, že si neoprávnene odpočítal daň z faktúr č. 14VF0243 zo dňa 18.02.2014 a č. 14VF0246 zo dňa 20.02.2014 od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., pretože u deklarovaného dodávateľa nebolo preukázané vlastnícke právo k tovaru, že došlo k vzniku daňovej povinnosti z deklarovaných obchodov a že daňový subjekt disponoval daňovými dokladmi, ktoré pravdivo odrážajú skutočnosť. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 104442900/2016 zo dňa 09.12.2016 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane konštatujúc, že žalobca neoprávnene odpočítal daň z faktúr č. 14VF0243 a č. 14VF0246 za nákup tovaru od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., u ktorého nebolo preukázané vlastníctvo k tomuto tovaru. Dodávateľ nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a preto nemohol toto právo previesť na žalobcu. Žalovaný dospel k záveru, že žalobca pri uplatnení nároku na odpočítanie dane za zdaňovacie obdobie február 2014 konal v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že nesplnil podmienky ustanovené zákonom o DPH, keď nepreukázal vierohodnými dokladmi uskutočnenie dodania tovaru od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o.

II.

4. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, o ktorej rozhodol Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/5/2017-68 zo dňa 28.11.2017 tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného podľa § 191 ods. 1 písm. c) a d) zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „S.s.p.“) a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Žalovaného zaviazal zaplatiť žalobcovi úplnú náhradu trov konania v zmysle § 167 ods. 1 S.s.p. Krajský súd v odôvodnení rozsudku citoval § 8 ods. 1 písm. a), § 19 ods. 1, § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a), § 51 písm. a) zákona o DPH.

5. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že medzi účastníkmi konania je sporné právo na odpočítanie DPH z faktúr od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. Pochybnosti správcu dane a žalovaného vyplynuli z dokazovania, pretože dodávateľ žalobcu nepreukázal nadobudnutie tovaru od jeho dodávateľa a subdodávateľov. Správca dane preveroval celý obchodný reťazec, v ktorom sa nachádzajú nekontaktné spoločnosti, ktoré zanikli zlúčením a následným výmazom z obchodného registra. Tovar, ktorý žalobca nadobudol spornými faktúrami, následne dodal intrakomunitárnym dodaním odberateľom do Rakúska a Maďarska, ktoré bolo potvrdené medzinárodnou výmenou informácií. Preprava tovaru bola realizovaná priamo zo skladu dodávateľa žalobcu, cena prepravy bola zahrnutá vo faktúrach.

6. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného dospel krajský súd k záveru, že žalovaný a správca dane nesprávne a v rozpore s ustálenou judikatúrou ESD interpretovali § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 zákona o DPH. Krajský súd poukázal na Smernicu Rady 77/388/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (Šiesta smernica) a Smernicu Rady 2006/112/ES, ktoré zaviedli spoločný systém DPH založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení. Z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že pojem „dodanie tovaru“ stanovený v čl. 5 ods. 1 Šiestej smernice a v čl. 14 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi, ktoré upravuje použiteľné vnútroštátne právo, ale zahŕňa akékoľvek prevody hmotného majetku jednou stranou, ktoré druhú stranu oprávňujú k faktickému nakladaniu s uvedeným majetkom, ako keby bola jej vlastníkom.

7. Poukazujúc na rozsudky ESD sp. zn. C - 320/88 zo dňa 08.02.1990 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV a sp. zn. C - 78/12 zo dňa 18.07.2012 Evita-K EOOD krajský súd uviedol, že pojem nakladať s tovarom ako vlastník 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 jednej strane umožnené s ním nakladať ako vlastník, a to aj keď k prevodu vlastníckeho práva podľa zmluvy nedošlo. Krajský súd konštatoval, že ak žalovaný vyložil pojem „dodanie tovaru“ v rozpore s

výkladom podaným Súdny dvorom, zaťažil svoje rozhodovanie vadou nesprávneho právneho posúdenia.

8. Krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného i pre jeho nepreskúmateľnosť pre nedostatok dôvodov, keď žalovaný v napadnutom rozhodnutí okrem stotožnenia sa s názorom správcu dane o nenadobudnutí práva nakladať s tovarom ako vlastníkom uviedol, že žalobca nepreukázal vierohodnými dokladmi uskutočnenie dodania tovaru od dodávateľa uvedeného na faktúrach - Peter Štěpánek, s.r.o. Krajský súd podotkol, že žalovaný na základe výsledkov dokazovania vykonaného správcem dane nespochybnil dodanie tovaru odberateľom do Rakúska a Maďarska, pričom tovar bol žalobcom prevzatý priamo v sklade dodávateľa a následne dodávateľom prepravený do iného členského štátu. Podľa názoru krajského súdu, ak žalovaný nespochybnil toto intrakomunitárne dodanie, je nezrozumiteľné, akými ďalšími dokladmi a dôkazmi mal žalobca preukázať, že tovar mu bol reálne dodaný spoločnosťou Peter Štěpánek, s.r.o., nakoľko žalobca predložil faktúry od svojho dodávateľa i faktúry pre odberateľov v inom členskom štáte, preukázal prepravu tovaru a dodanie tovaru potvrdil dodávateľ žalobcu i jeho odberateľa.

9. Žalobné body týkajúce sa procesných pochybení správcu dane vyhodnotil krajský súd ako nedôvodné. Konštatoval, že postup správcu dane sa nejavil ako poškodzujúci práva žalobcu, naopak, navrhované vykonávanie dokazovania na preukázanie už dokázaných skutočností sa javilo procesne neekonomické a zbytočne predlžujúce konanie. K námietke týkajúcej sa registračnej povinnosti žalobcu v inom členskom štáte krajský súd uviedol, že z rozhodnutia žalovaného je nepochybné, že intrakomunitárne dodanie žalovaný nespochybnil a nespochybnil ani uplatnené oslobodenie od dane pri tomto dodaní.

III.

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a navrhol, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

11. Sťažovateľ nesúhlasil so závermi krajského súdu obsiahnutými v napadnutom rozsudku, nakoľko senát krajského súdu sa výrazne odklonil od procesných a hmotnoprávných postupov daňového konania, ustálených rozhodnutiami Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 a sp. zn. 1Sžf/111/2015 z 11.04.2017.

12. Sťažovateľ poukázal na odôvodnenie svojho rozhodnutia, z ktorého vyplynulo, že žalobca preukazoval zdaniteľné obchody uskutočnené dodávateľom Peter Štěpánek, s.r.o. iba faktúrami č. 14VF0243 zo dňa 18.02.2014 a č. 14VF0246 zo dňa 20.02.2014, ktoré bez ďalších relevantných dôkazov nepreukázali reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Uviedol, že správca dane preveril celý obchodný reťazec od českého dodávateľa až po žalobcu, pričom zistil, že žiadna zo spoločností zapojených do tohto reťazca neuvádzala sprievodnú dokumentáciu z krajiny pôvodu tovaru - mrazené kuracie prsia značky Perdix a tovar bol v neustálom fakturačnom a prepravnom kolobehu. Správca dane zistil, že dodávateľ žalobcu nepreukázal nadobudnutie fakturovaného tovaru na predchádzajúcom stupni od svojho dodávateľa Pyrosafestol, s.r.o. a tým z celého reťazca obchodných partnerov až po žalobcu vyplynulo spochybnenie pôvodu tovaru, predmetu dane a práva zdaniteľných osôb nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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.

13. Sťažovateľ mal za to, že žalobca musí vzhľadom na povinnosti štatutárnych orgánov vykonávať

svoju funkciu s riadnou starostlivosťou a zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného predloženou faktúrou. Podľa názoru sťažovateľa bolo v prípade obchodovania s mrazenými potravinami živočíšneho pôvodu namieste požadovať od žalobcu sprievodné doklady, ktorými musí podľa všeobecného potravinového práva každý prevádzkovateľ potravinárskeho podniku viesť výsledovateľnosť pôvodu tovaru a prechod vlastníckeho práva z predávajúceho na kupujúceho. Žalobca však tieto dôkazné prostriedky nepredložil a ani iným spôsobom nepreukázal reálne dodanie konkrétnej dodávky mäsa deklarovaným dodávateľom.

14. S poukazom na judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva a Ústavného súdu SR sťažovateľ ďalej uviedol, že svoje rozhodnutie riadne odôvodnil v ústavnom a zákonom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

15. Podľa názoru sťažovateľa krajský súd nevenoval primeranú pozornosť dôkazom správcu dane pri zisťovaní skutkového stavu v obchodnom reťazci na strane dodávateľa a s ním súvisiaceho práva na odpočítanie dane u žalobcu. Pretože v posudzovanom prípade správca dane spochybnil, že sa určitá časť zdaniteľného obchodu nezrealizovala tak, ako tvrdil žalobca, potom bolo dôkazným bremenom žalobcu v súlade s § 49 ods. 2 zákona o DPH preukázať, že preverovaný zdaniteľný obchod sa zrealizoval práve uvedeným dodávateľom.

IV.

16. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil s právnym záverom krajského súdu a navrhol ju zamietnuť ako nedôvodnú a žalobcovi priznať trovy konania.

17. Podľa názoru žalobcu sa krajský súd neodklonil od ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR, nespochybnil základné zásady správy daní, ani zásadu voľného hodnotenia dôkazov a zásadu objektívnej pravdy. Žalobca nespochybnil, že dôkazné bremeno v daňovej kontrole je na strane daňového subjektu, avšak žalovaný nezohľadňuje, že toto je vecne a časovo obmedzené.

18. Žalobca uviedol, že v rámci daňovej kontroly svoje dôkazné bremeno uniesol. Zdôraznil, že voľná úvaha správcu dane pri hodnotení dôkazov neznamená, že vyhodnotí iba také dôkazy a skutočnosti, ktoré by mali potvrdiť jeho subjektívny názor, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia nedošlo. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti vo vzťahu k predchádzajúcemu dodávateľovi v reťazci, táto skutočnosť nemôže byť relevantná vo vzťahu k posúdeniu daňovej povinnosti žalobcu, pokiaľ konal v súlade so zákonom a tovar reálne od svojho dodávateľa nakúpil, fyzicky prevzal a následne použil pre účely svojich zdaniteľných plnení. Podľa názoru žalobcu je nelogické tvrdenie, že dodávateľ žalobcu s tovarom nedisponoval, keď sa v jeho sklade reálne nachádzal a taký istý tovar bol aj žalobcom prevzatý a dodaný jeho odberateľovi. Žalovaný ani správca dane nikdy existenciu tovaru nespochybnili a všetky vyššie uvedené skutočnosti mal správca dane vykonanými dôkazmi preukázané.

19. Žalobca považoval za právne irelevantnú námietku sťažovateľa, že žalobca, ani jeho dodávateľ nepredložili dôkazy preukazujúce údaje o pôvode tovaru, nakoľko pre účely DPH zákon nevyžaduje povinnosť viesť záznamy súvisiace s pôvodom tovaru. Žalobca uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu sa nemôže bezhranične vzťahovať na preukázanie všetkých skutočností, teda na prípadné dodanie tovaru medzi iným dodávateľom a odberateľom, ale týka sa len tých skutočností, ktoré sa viažu výlučne k daňovej povinnosti žalobcu.

V.

20. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd (§ 11 písm. g/ S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu bez nariadenia pojednávania v súlade s § 455 S.s.p. a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného (sťažovateľa) nie je dôvodná.

21. 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.

22. Po oboznámení sa s dôvodmi kasačnej sťažnosti žalovaného, preskúmaní rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil kasačný súd žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil 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.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky vychádzal zo skutkového stavu, ktorý v odôvodnení napadnutého rozsudku popísal krajský súd. Pre účastníkov konania sú zistenia, fakty a skutočnosti skutkového stavu zrejmé, a preto kasačný súd uvedie len vybrané časti.

24. V posudzovanej veci podal žalobca dňa 24.03.2014 riadne daňové priznanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, v ktorom uviedol nadmerný odpočet vo výške 20.443,51 €. Kontrolou dodávateľských faktúr spadajúcich do kontrolovaného zdaňovacieho obdobia bolo zistené, že žalobca si v postavení platiteľa dane uplatnil právo na odpočítanie dane vo výške 23.265,28 € z nákupu tovaru na základe faktúry č. 14VF0243 zo dňa 18.02.2014 a faktúry č. 14VF0246 zo dňa 20.02.2014, vyhotovených dodávateľom Peter Štepánek, s.r.o.

25. Správca dane vykonal u žalobcu od 19.05.2014 daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie február 2014, ktorá bola ukončená dňa 24.05.2016. Protokol z daňovej kontroly č. 103188578/2015 zo dňa 20.05.2016 bol so žalobcom prerokovaný dňa 06.09.2016.

26. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že sa v ňom nachádza faktúra č. 14VF0243 vystavená dňa 18.02.2014, ktorou dodávateľ Peter Štepánek, s.r.o. vyúčtoval žalobcovi sumu 69.795,84 € za dodanie kuracích prís BRAZIL značka Perdix, solené, v množstve 20.480 kg a faktúra č. 14VF0246 zo dňa 20.02.2014 za dodanie totožného tovaru v množstve 20.480 kg, v sume 69.795,84 €, spolu s dodacími listami. Tovar totožného druhu a množstva žalobca následne predal odberateľom AO DA Handels GmbH, Rakúsko a HUA V.K.KFT, Maďarsko.

27. V rámci vlastného šetrenia a medzinárodnej výmeny informácií správca dane zistil, že predmetný tovar, pôvodom z Brazílie, mal byť pôvodne dodaný na územie Českej republiky spoločnosti TRADECO, spol. s r.o., Uherské Hradište, ktorá ho dodala na Slovensko v nasledovnom reťazci: DUO ZH, s.r.o., Stupava - Pyrosafestol, s.r.o., Trenčín, - Peter Štepánek, s.r.o., Nitrianske Pravno - COSMO s.r.o. Žilina (žalobca). Počas daňovej kontroly správca dane vypočul svedkov - Petra Štepánka (bývalého konateľa dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o.), S. (prepravcu), H. (bývalého konateľa subdodávateľa Pyrosafestol, s.r.o.) a H. (konateľky subdodávateľa DUO ZH, s.r.o.). Konateľka spoločnosti DUO ZH, s.r.o, ktorá zanikla dňa 28.10.2015 v dôsledku zlúčenia, nemala žiadnu vedomosť o činnosti spoločnosti. Správcovi dane sa v konaní nepodarilo zistiť či a kto predmetný tovar spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. dodal a preto dospel k záveru, že nebolo dostatočne preukázané, že u tohto daňového subjektu došlo k vzniku daňovej povinnosti z deklarovaných obchodov, nebolo preukázané, že dodávateľ Peter Štepánek, s.r.o. nadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník a preto nemohol toto právo preniesť na žalobcu. Vychádzajúc z vlastných zistení a zo zistení dožiadaných daňových orgánov správca dane a následne i žalovaný nespochybnili dodanie tovaru žalobcom jeho odberateľom do iného členského štátu, ale pôvod tovaru a jeho reálne dodanie od deklarovaného dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o. žalobcovi, dôsledkom čoho bolo nepriznanie práva na odpočítanie dane.

28. Kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

29. Právo zdaniteľných osôb odpočítať DPH, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo už zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného

systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie. Súdny dvor vo svojich rozhodnutiach opakovane zdôraznil, že právo na odpočítanie dane uvedené v čl. 147 a nasl. smernice 2006/112 je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Predovšetkým sa toto právo uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe. Na odpočítanie je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice a jednak, aby zdaniteľná osoba využívala uvedené tovary a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a že na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Ak sú tieto podmienky splnené, právo na odpočítanie dane nemôže byť v zásade zamietnuté.

30. Na druhej strane nie je možné v tomto ohľade akceptovať žiaden protiprávny stav a osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva únie. Prináleží teda vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočítanie, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Právo na odpočítanie dane tak možno zdaniteľnej osobe zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnej skutočnosti preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa týmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím týchto služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb.

31. Predmetom skúmania kasačného súdu bol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/5/2017-67 zo dňa 28.11.2017 z hľadiska posúdenia, či vec bola krajským súdom správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

32. Kľúčovou otázkou vo veci bolo posúdenie, či záveru správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonom stanovených podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH z dokladov vzťahujúcich sa na kontrolované zdaňovacie obdobie február 2014, ktorými žalobca deklaroval nákup tovaru od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o., predchádzalo zistenie skutkového stavu dostačujúce na riadne posúdenie veci a či vec bola daňovými orgánmi správne právne posúdená.

33. Podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon. Princíp legality zakotvený v čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky znamená, že viazanosť štátu právom sa musí uplatňovať jednak v oblasti viazanosti štátu ústavou, ústavnými zákonmi a zákonmi ako aj v oblastiach ich vykonávania orgánmi štátnej správy, ktoré musia zásadne postupovať len na základe zákonov a v ich medziach. Kasačný súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, že povinnosťou orgánov štátnej moci je svojou činnosťou naplňať legitímne očakávanú predstavu jednotlivca o právnom štáte, ktorého neoddeliteľnou súčasťou je i právna istota, s princípom právnej istoty v rozhodovacej činnosti súdov korešponduje zásada rozhodovania súdov v obdobných veciach rovnakým spôsobom.

34. Podľa § 464 ods. 1 S.s.p., ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

35. V tejto súvislosti kasačný súd uvádza, že vo veciach totožných účastníkov konania Najvyšší súd Slovenskej republiky už rozhodoval o kasačných sťažnostiach žalovaného proti rozhodnutiam Krajského súdu v Trenčíne rozsudkami sp. zn. 3Sžfk/52/2017 zo dňa 08.08.2018 (daňová kontrola za zdaňovacie obdobie máj 2014), sp. zn. 3Sžfk/3/2018 zo dňa 27.02.2019 (január 2014), sp. zn. 10Sžfk/5/2018 zo dňa 28.02.2019 (apríl 2014), sp. zn. 5Sžfk/31/2018 zo dňa 29.10.2019 (jún 2014), v ktorých sa konajúce senáty zaoberali zákonnosťou rozhodnutí žalovaného a správcu dane o nepriznaní práva žalobcovi na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľov Peter Štepánek, s.r.o. a Mima Market, s.r.o. Žilina za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL, pretože dodávatelia nepreukázali nadobudnutie tovaru

na predchádzajúcom stupni, od subdodávateľa Pyrosafestol, s.r.o., ktorý tiež k tovaru dispozičné právo nenadobudol.

36. S poukazom na § 464 ods. 1 S.s.p. preto v ďalšom uvádza nasledovnú časť odôvodnenia rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/3/2018 zo dňa 27.02.2019, ktorý rozhodoval ako kasačný súd o kasačnej sťažnosti žalovaného v obsahovo obdobnej veci (nákup tovaru - kuracie prsia BRAZIL od dodávateľa Peter Štěpánek, s.r.o.):

„12. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že správca dane vychádzal zo záveru, že ak dodávateľ žalobcu nepreukázal nadobudnutie fakturovaného tovaru na predchádzajúcom stupni od svojho dodávateľa Pyrosafestol, s.r.o., a tým z celého reťazca obchodných partnerov až po žalobcu, tak je spochybnený pôvod tovaru, ako predmet dane a právo zdaniteľných osôb nakladať s tovarom ako vlastník. Tento dôvod správca hodnotil ako dostatočný a samostatne spôsobilý na záver, že zdaniteľné plnenia sú v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Odpočítaním dane daňový subjekt porušil § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

13. Kasačný súd zhodne ako krajský súd považuje toto východisko za nesprávne. Správca dane k problému pristúpil z hľadiska právnej praxe súdov pri zisťovaní vlastníckeho práva v zmysle zásady, že „nikto nemôže na iného previesť viac práv ako má sám“ (Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet). Správca dane sa zameril na existenciu platného právneho titulu k tovaru. V tejto časti ide o nesprávne právne východisko, pretože tak, ako už vysvetlil krajský súd, ide v danom prípade o skúmanie faktického stavu reálneho nakladania s tovarom ako vlastník. Zákon o DPH zámerne nepoužíva pojem vlastník, t.j. keď kupujúci nadobudne k tovaru vlastnícke právo, pretože nadobudnutie vlastníctva je v každej členskej krajine upravené iným spôsobom. Oblasť dane z pridanej hodnoty je harmonizovaná právom EÚ. Preto sa za rozhodujúce považuje „nakladanie s tovarom“, to znamená „reálna dispozičná právna moc nad vecou“. Prechod vlastníckeho práva preto nezaťažuje daňovú transakciu svojimi právnymi okolnosťami.“

37. Kasačný súd poukazuje i na právne závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovené v obdobných veciach v rozsudkoch sp. zn. 5Sžfk/31/2018 zo dňa 29.10.2019 a sp. zn. 10Sžfk/26/2018 zo dňa 19. júna 2019, z odôvodnenia ktorých uvádza nasledovné:

„40. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na § 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 § 8 ods. 1 a 19 ods. 1 zákona o DPH, keďže prevzatím tovaru od svojho dodávateľa žalobca nadobudol právo nakladať s ním ako jeho vlastník a zároveň došlo týmto okamihom k daňovej povinnosti.

41. Okolnosť, že dodávateľ žalobcu a žalobca si nesplnili povinnosť z hľadiska dodržiavania povinností 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 spochybniteľná) 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 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. 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.“

38. S uvedenými právnymi názormi, ktoré sa vzťahujú aj na prejednávajúcu vec, sa senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky stotožňuje. Zo záverov žalovaného vyplýva, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola v prípade deklarovaneho dodávateľa spochybnená, žalobca nepreukázal reálne dodanie tovaru dodávateľom uvedeným na faktúrach a vznik daňovej povinnosti, ktorá je zákonnou podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný svoj záver oprel aj o skutočnosť, že v konaní nebolo potvrdené, že dodávateľovi Peter Štepánek, s.r.o. vznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH a žalobcovi následné právo na odpočet DPH, pretože nenadobudol právo nakladať s tovarom ako vlastník.

39. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí a zo zistení, ktoré vyplynuli kasačnému súdu i z administratívneho spisu žalovaného sa javí ako predčasný a nemajúci vo vykonanom dokazovaní materiálny podklad záver žalovaného i správcu dane, prezentovaný v napadnutých rozhodnutiach, že nebolo preukázané reálne dodanie tovaru žalobcovi a že žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, keď právne relevantným spôsobom nepreukázal prijatie zdaniteľných obchodov od dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o.

40. Daňové orgány v konaní nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že by žalobca bol aktívnym účastníkom (spolupáchatelom) daňového podvodu, alebo, že by páchatelom podvodu pomáhal, pričom na základe žiadnych právne relevantných dôkazov nebol preukázaný vzťah žalobcu k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu, na základe čoho by daňovým orgánom (tiež súdu) prináležalo odmietnuť žalobcovi priznanie práva na odpočet DPH.

41. Vychádzajúc z vyššie uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky po preskúmaní kasačnej sťažnosti v rozsahu jej dôvodov, preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu s poukazom aj na vyššie uvedené závery v obdobných veciach tých istých účastníkov konania, považoval námietky žalovaného vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p.

ako nedôvodnú zamietol.

42. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.). O výške trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 2 S.s.p. krajský súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

43. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.