

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 4Sžfk/12/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4016200510  
Dátum vydania rozhodnutia: 04.02.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200510.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: PICCOLO, spol. s r.o., Šancová 104004/42, Bratislava, IČO: 34 105 191, právne zastúpený advokátom JUDr. Petrom Belovičom, so sídlom Hollého 1854/9, Šaľa, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102841183/2016 zo dňa 30. 03. 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/15/2016-201 zo dňa 27. septembra 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/15/2016- 201 zo dňa 27. septembra 2018 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

1.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 191 ods. 1 písm. c/, d/ a e/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102841183/2016 zo dňa 30.03.2016, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21491748/2015 zo dňa 18.12.2015 a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovaný týmto rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra (ďalej len „správca dane“) č. 21491748/2015 zo dňa 18.12.2015, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený rozdiel dane v sume 17 183,58 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014.

2. Krajský súd v Nitre v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že vzhľadom na ľahkú zneužitelnosť nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zákonodarca požaduje, aby platiteľ tejto dane, ktorý si podľa daňového priznania uplatňuje nárok na odpočítanie dane, bol schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované v daňových dokladoch, teda v danom prípade na faktúrach vystavených spoločnosťou NOBATO, s.r.o. Pezinok v mesiaci február 2014 ako dodávateľom ovocného vína pre žalobcu ako odberateľa. Z ustanovenia § 49 ods. 1, 2 zákona

č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodujúcom období (ďalej len „zákon o DPH“) jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Uvedené znamená, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávok tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa, t. j. NOBATO, s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla uvedenému dodávateľovi daňová povinnosť.

3. V tomto smere správca dane zrealizoval dokazovanie s prihliadnutím na tvrdenie žalobcu, že s tovarom - ovocným vínom mal obchodovať reťazec dodávateľov a odberateľov, a to konkrétne spoločnosť SK.DRINK KFT. (maďarský dodávateľ) > NOBATO, s.r.o. > žalobca > jeho odberatelia (TESCO, METRO, LABAŠ, resp. WAJDA) na Slovensku, pričom si vyžiadal listinné doklady, vykonal výsluch svedka a preveril i spoločnosť deklarovaného dodávateľa žalobcu, t. j. NOBATO, s.r.o. Výsledkom vykonaného dokazovania bolo zistenie, že v predmetnom zdaňovacom období s tovarom fakturačne obchodovalo viacero spoločností (reťazec dodávateľov a odberateľov uvedený v bode 35), avšak tovar bol dodávaný priamo bez prekládky od maďarského výrobcu (SK.DRINK KFT.) koncovým slovenským odberateľom (METRO, TESCO, LABAŠ, resp. WAJDA), pričom jeho prepravu zabezpečoval maďarský dopravca LT TRANS-SPED KFT.

4. Krajský súd v Nitre poukázal na skutočnosť, že dodávateľom tovaru - ovocného vína pre spoločnosť NOBATO, s.r.o. mala byť spoločnosť SK.DRINK KFT. so sídlom v Maďarsku, ktorej štatutárny zástupca X. W. je zároveň štatutárnym zástupcom (konateľom) spoločnosti žalobcu. Napriek tomu, že spoločnosť SK.DRINK KFT. (maďarský dodávateľ vína) a spoločnosť žalobcu sú personálne prepojené osobou ich štatutárneho zástupcu a obe mali obchodovať s ovocným vínom, tento ich obchod nebol priamy (dodávateľ - odberateľ), ale obchodovať mali prostredníctvom spoločnosti NOBATO, s.r.o. tým spôsobom, že maďarský dodávateľ, t. j. spoločnosť SK.DRINK KFT., mal tovar dodávať spoločnosti NOBATO, s.r.o. (prvý odberateľ na Slovensku) a táto ďalej spoločnosti žalobcu (druhý odberateľ na Slovensku), ktorý mal tovar následne dodávať svojim odberateľom na Slovensku. Žalobca opodstatnenosť tohto obchodného reťazca (SK.DRINK KFT. > NOBATO, s.r.o. > žalobca > koncoví slovenskí odberatelia) odôvodňoval tým, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. mala povolenie na dovoz vína z členských štátov Európskej únie, pričom žalobca takýmto povolením nedisponoval a nemohol byť teda priamym odberateľom maďarského dodávateľa SK.DRINK KFT., s ktorým je personálne prepojený.

5. Krajský súd v Nitre označil závery žalovaného za predčasné, pretože výsledky zrealizovaného dokazovania nepreukázali, že k dodaniu tovaru žalobcovi došlo skutočne zo strany spoločnosti NOBATO, s.r.o. a preto si žalobca nemohol uplatniť právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr, nakoľko skutočnosti uvedené na faktúrach nezodpovedajú reálnemu plneniu.

6. Podľa názoru krajského súdu, pre posúdenie obchodného reťazca tak, ako ho popísal žalobca, je dôležité správne vykladať ustanovenie § 19 ods. 1 zákona o DPH. Je zrejmé, že v uvedenom ustanovení pri stanovení momentu, kedy dochádza k uskutočneniu zdaniteľného plnenia, zákon vychádza z úpravy danej zákonom č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov (ďalej len „Obchodný zákonník“), pokiaľ ide o vzťahy medzi podnikateľskými subjektmi tak, ako je to v tomto prípade.

7. Ustanovenie § 412 v ods. 1 až ods. 3 Obchodného zákonníka vymedzuje niekoľko spôsobov nakladania s tovarom, ktoré sa považujú za dodanie tovaru a splnenie povinnosti predávajúceho tovar dodať. Deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia je teda špecifickou skutočnosťou stanovenou zákonom pre účely fungovania dane z pridanej hodnoty, ktorá čerpá z právnej úpravy danej Obchodným zákonníkom, ale len v časti pokiaľ ide o realizáciu, t. j. naplnenie kúpnej zmluvy, bez toho, aby bolo potrebné stotožňovať okamžik zdaniteľného plnenia so zmenou vlastníckeho práva.

8. Krajský súd konštatoval, že žalovaný a ani správca dane v tomto kontexte vznik daňovej povinnosti neskúmali. V obchodnej praxi je pritom úplne bežné, že pri tzv. reťazových transakciách dochádza k situáciám, že odberateľ alebo dodávateľ tovaru týmto často ani fyzicky nedisponujú, no svojho dodávateľa inštruujú, ako má s tovarom nakladať, resp. komu má byť tovar priamo dodaný. Aj z rozhodovacej praxe obchodných súdov vyplýva, že „prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako

vlastník“ nevyžaduje fyzickú prepravu, či fyzické držanie tovaru stranou, pre ktorú sa dodávka tovaru vykonáva. Platiteľom sa nesmie odoprieť právo na odpočítanie DPH len preto, že nevedia preukázať, že tovar bol fyzicky prítomný v ich priestoroch.

9. Ako vyplýva z rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C 159/14, dodanie tovaru nie je možné považovať za neuskutočnené len z dôvodu, že platiteľ nedostal fyzicky tovar od dodávateľa, od ktorého si ho objednal, ale ho dal zaslať priamo svojmu odberateľovi - tretej strane. Ak dodávateľ dotknutého subjektu nedodal fyzicky tovar uvedenému dotknutému subjektu, ale len nechal a bol uzrozumený s tým, že tovar bude odoslaný jeho odberateľovi bez tzv. prekládky tovaru, nemožno z toho vyvodzovať, že nedošlo k dodaniu tovaru a zdaniteľnému plneniu.

10. V zmysle uvedeného je preto podľa názoru Krajského súdu v Nitre potrebné prijať záver, že právne posúdenie predmetného vzťahu - reťazovej transakcie - nie je zo strany žalovaného správne. Vychádzajúc z konštrukcie vytvorenej žalovaným, resp. správcom dane je len zrejmé, že aj skutkový stav je zistený nedostatočne, nakoľko správny orgán dokazovanie v tomto smere ani nevykonával.

11. Krajský súd považoval za potrebné zdôrazniť taktiež skutočnosť, že nepovažuje za správny ani spôsob, akým sa správca dane vysporiadal s vykonanými dôkazmi. To sa vzťahuje hlavne na svedeckú výpoveď svedka W. Z..

12. Správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane alebo nároku na uplatnenie vrátenia DPH. Z uvedeného dôvodu sa pri tejto činnosti správcu dane uplatňuje dôsledná aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov správcu dane spolu so zásadou objektívnej pravdy vo vzťahu k potrebným zisteniam; aplikácia voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly.

13. V uvedenom kontexte považoval krajský súd vyhodnotenie výpovede svedka W. Z. za svojvoľné, nezodpovedajúce zákonnej dikcii ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ktorý ako samostatný dôkaz považuje aj svedeckú výpoveď. Svedok vo svojej výpovedi dosvedčil a potvrdil, že obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou NOBATO, s.r.o. prebiehali spôsobom, ako to prezentoval žalobca. Svedecká výpoveď je v zmysle citovaného ustanovenia považovaná sama o sebe za dôkaz, bez toho, aby k nej bolo potrebné predkladať ďalšie listiny, dôkazy a pod., preukazujúce jej hodnovernosť. Z tohto hľadiska sa javí, akoby správca dane nepochopil inštitút svedeckej výpovede ako dôkazného prostriedku.

14. Krajský súd ďalej označil za nadbytočné a nepodložené úvahy žalovaného a správcu dane o tom, že uvedený mechanizmus obchodovania - vytvorený reťazec, slúžil na optimalizáciu dane, keď žalovaný a ani správca dane vo svojich rozhodnutiach jasne neuviedli, v čom považujú takéto konanie za rozporné so zákonom. Úvahy o tom, že žalobca mohol so spoločnosťou SK.DRINK Kft., s ktorou je personálne prepojený, obchodovať aj sám bez medzičlánku, ak by si vybavil povolenie na opakovaný dovoz vína z iného členského štátu EÚ, považoval krajský súd za nenáležité zasahovanie do spôsobu, akým žalobca realizoval svoje obchodné aktivity bez toho, aby uvedená úvaha mala nejakú relevanciu pre posudzovaný prípad.

15. Na základe vyššie uvedeného krajský súd pristúpil k zrušeniu oboch rozhodnutí daňových orgánov, t. j. žalovaného ako aj správcu dane, ktorých úlohou v ďalšom konaní bude posúdiť, či žalobcovi s poukazom na vyššie uvedené skutočne vznikol za mesiac február 2014 rozdiel dane vo výške 17.183,58 €, t. j. správny orgán opakovane preskúma dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou NOBATO, s.r.o. a ich oprávnenosť vo vzťahu k tvrdenému spôsobu, akým účastníci medzi sebou obchodovali, resp. či k naplneniu a realizácii dodávateľsko-odberateľských vzťahov došlo alebo nedošlo spôsobom prezentovaným žalobcom.

2.

16. Proti rozsudku Krajského soudu v Nitře podal žalovaný v zákonné lhůtě kasační stížnost, kterou se domáhal, aby kasační soud rozhodnutím Krajského soudu v Nitře č. k. 26S/15/2016-201 ze dne 27. srpna 2018 zrušil a věc vrátil krajskému soudu na další konání, a to z důvodu podle § 440 ods. 1 písm. g/ SSP.

17. Žalovaný zastává názor, že krajský soud rozhodl na základě nesprávného právního posouzení věci, zejména s ohledem na znění ustanovení § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH účinného v době uskutočnění deklarovaných zdanitelných plnění, § 19 ods. 1 a § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH v návaznosti na ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) tohto zákona a rovnako ustanovenia § 24 ods. 1 písm. a) až c), ods. 2 a ods. 4 Daňového poriadku, § 74 ods. 2 a ustanovenie § 63 ods. 5 Daňového poriadku.

18. Úlohou krajského soudu v projednávané věci bylo posoudit správnost postupu a právních závěrů daňových orgánů při rozhodování o vyrubení rozdílu daně z přidané hodnoty za zdaňovací období február 2014 a zistiť, či daňové orgány vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri tovare, u ktorého dostatočne nepreukázal existenciu deklarovanej obchodnej transakcie. Žalovaný uviedol, že pre posúdenie uvedených skutočností bol zo strany žalovaného krajskému súdu dňa 12.07.2016 predložený kompletný administratívny spis prvostupňového i druhostupňového orgánu a v ten istý deň bolo k danej veci tiež poskytnuté písomné vyjadrenie žalovaného (vyjadrenie č. 103464105/2016 zo dňa 08.07.2016). Žalovaný v tejto súvislosti namietal, že krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku nedostatočne zhrnul vyjadrenia žalovaného, pričom nevystihol ich podstatu. Navyše žalovaný poukázal na skutočnosť, že v danej veci podal aj vyjadrenie č. 101331699/2018 zo dňa 11.07.2018, na ktoré krajský súd zrejme nijakým spôsobom neprihliadol, nakoľko v rozsudku zmienka o ňom úplne absentuje.

19. V súvislosti s tvrdením krajského soudu, podľa ktorého je pre správne posouzení obchodného vzťahu - reťazca dôležité správne vykladať § 19 ods. 1 zákona o DPH, pričom podľa názoru krajského soudu deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia predstavuje špecifickú skutočnosťou stanovenú zákonom pre účely fungovania dane z pridanej hodnoty, ktorá čerpá z právnej úpravy danej Obchodným zákonníkom, avšak iba v časti pokiaľ ide o realizáciu, t. j. naplnenie kúpnej zmluvy, bez toho, aby bolo potrebné stotožňovať okamžik zdaniteľného plnenia so zmenou vlastníckeho práva, žalovaný zdôraznil, že správca dane neodoprel žalobcovi právo na odpočítanie dane iba z dôvodu, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. nevedela preukázať, že tovar bol fyzicky prítomný v jej priestoroch.

20. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že predávajúci (NOBATO, s.r.o.) vo veci deklarovaných zdaniteľných plnění prostredníctvom svojho bývalého konateľa (W. Z.) poskytol jedinou informáciu: „tovar bol dodaný tak a v takom množstve ako ste uviedli“ (Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21032007/2015 zo dňa 20.10.2015). Dodávateľ NOBATO, s.r.o. nikdy nepredložil záznamy, ktorých vedenie mu ukladá osobitný predpis a ani iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, resp. akýkoľvek dôkaz o tom, že v danom obchodnom reťazci bol aktívnym a opodstatneným článkom.

21. Žalovaný zdôraznil, že on, ako aj správca dane rešpektujú bežnú obchodnú prax, kedy pri tzv. reťazových transakciách dochádza k situáciám, že odberateľ alebo dodávateľ tovaru týmto často ani fyzicky nedisponujú, no svojho dodávateľa inštruujú, ako má s tovarom nakladať, resp. komu má byť tovar priamo dodaný. Pri reťazových transakciách je bežnou praxou, že v súvislosti s dodávkou tovaru možné identifikovať tzv. pohyblivú a nepohyblivú dodávku. Bežná obchodná prax však predpokladá aj to, že dodávateľ, priamy účastník obchodnej transakcie, má dostatočné vedomosti o spôsobe nakladania s tovarom a tieto úkony vie preukázať.

22. V súvislosti so spôsobom vysporiadania sa s dôkazmi zo strany správcu dane, predovšetkým pokiaľ ide o svedeckú výpoveď svedka W. Z., žalovaný uviedol, že dokazovaním vedeným správcou dane u daňového subjektu NOBATO, s.r.o. bolo zistené, že dňa 20.06.2014 došlo v spoločnosti k viacerým zmenám. Celý obchodný podiel spoločnosti bol prevedený na jediného spoločníka C. J. J., občana

Bulharskej republiky, ktorý sa stal zároveň jediným konateľom spoločnosti. C. J. J. dňa 20.06.2014 splnomocnil na zastupovanie spoločnosti v plnom rozsahu W. Z.R., bývalého konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o. (konateľ aj v čase uskutočnenia deklarovateľných zdaniteľných plnení). V zmysle plnomocenstva mal W. Z. dokonca naďalej všetky kompetencie zodpovedajúce funkcii konateľa. W. Z. v zmysle uvedeného splnomocnenia konal do 20.02.2015, kedy sa plnomocenstva dobrovoľne vzdal.

23. Dňa 20.10.2015 bol W. Z. vypočutý ako svedok, k danej veci uviedol: „...tovar bol dodaný tak a v takom množstve ako ste uviedli. ", svoje tvrdenie však nevedel preukázať. Uviedol tiež, že nedisponuje dokladmi, ktoré preukazujú deklarovateľné uskutočnenie zdaniteľných plnení, nakoľko ich už pri predaji obchodného podielu odovzdal aktuálnemu konateľovi spoločnosti a ten je dlhodobo nekontaktný.

24. Na základe uvedeného a najmä s ohľadom na ustanovenie § 3 ods. 3 Daňového poriadku žalovaný naďalej trvá na tom, že správca dane pri danej dôkaznej situácii výpoveď svedka W. Z.W. vyhodnotil správne, nakoľko je absolútne neprijateľné, aby bolo v daňovom konaní za relevantný dôkaz, na základe ktorého je možné priznať právo na odpočítanie dane, považované akékoľvek („holé“, „všeobecné“, „ničím nepodložené“) tvrdenie osoby bez toho, aby pravdivosť tohto tvrdenia mohla byť fakticky overiteľná. Takáto svedecká výpoveď by potom mohla byť podľa názoru žalovaného považovaná maximálne za čestné prehlásenie, pričom v predmetnom kontexte žalovaný zároveň poukázal na názor Najvyššieho súdu SR prezentovaný v rozsudku sp. zn. 2Sžf/40/2011 zo dňa 18.04.2012, v zmysle ktorého čestné prehlásenie nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz.

25. Žalovaný rovnako dodal, že dňa 05.03.2018 bolo do elektronickej schránky krajského súdu doručené podanie pod ev. č. 100479654/2018 zo dňa 02.03.2018, prostredníctvom ktorého žalovaný informoval krajský súd o stave administratívneho konania o podnete žalobcu zo dňa 06.07.2016 na preskúmanie rozhodnutia žalovaného mimo odvolacieho konania, ktoré bolo dôvodom na prerušenie súdneho konania vedeného na krajskom súde pod sp. zn. 26S/15/2016. Súčasťou elektronickej podania bola aj príloha vo formáte pdf., ktorú tvoril dokument zaslaný žalovanému na vedomie Ministerstvom financií Slovenskej republiky, označený ako „Podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania -oznámenie č. MF/008201/2018-77 zo dňa 22.02.2018“. Ministerstvo financií Slovenskej republiky na základe podnetu žalobcu zo dňa 06.07.2016 preskúmalo rozhodnutie žalovaného a dospelo k záveru, že rozhodnutie žalovaného (ktoré bolo aj predmetom správnej žaloby) nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom a nie je dôvod na jeho zmenu alebo zrušenie.

26. Podstatou veci v danom prípade nebolo vysvetľovať špekulácie žalobcu v kontexte vytvárania optimálneho obchodného reťazca. Faktom však podľa názoru žalovaného zostáva, že v prípade, ak by boli splnené podmienky na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti NOBATO, s.r.o., žalobca by získal zákonnú výhodu odpočítania dane. Naopak, v prípade, ak by bol medzičlánok v podobe spoločnosti NOBATO, s.r.o. z obchodného reťazca vynechaný a tovar reálne dodal priamo maďarský výrobca, žalobca by výhodu možnosti odpočítania dane podľa ustanovení § 49 zákona o DPH zo zákona nemal.

27. Aj napriek uvedenému krajský súd v bode 46 napadnutého rozsudku označil za nadbytočné úvahy žalovaného a správcu dane o tom, že uvedený mechanizmus obchodovania - vytvorený reťazec slúžil na optimalizáciu dane, keď žalovaný a ani správca dane neuviedli, v čom považujú takéto konanie za rozporné so zákonom. Žalovaný s predmetným tvrdením nesúhlasil argumentujúc, že otázke optimalizácie dane sa podrobne venoval vo svojom vyjadrení č. 101331699/2018 zo dňa 11.07.2018, doručenom do elektronickej schránky dňa 12.07.2018, na ktoré krajský súd zrejme neprihliadol.

28. Žalovaný poukázal na vyjadrenie žalobcu zo dňa 03.07.2018, v ktorom bolo konštatované, že ani správca dane a ani žalovaný neuvažovali v kontexte ekonomickej výhodnosti optimalizácie dane v danom prípade. Odpočítanie dane zo zaplatených záväzkov žalobca vníma iba ako kompenzáciu finančnej straty, ktorá mu vznikla zaplatením dane z pridanej hodnoty NOBATO, s.r.o. Vo svojom vyjadrení zo dňa 03.07.2018 žalobca predložil zároveň finančný popis správcom dane predpokladanej optimalizácie (ilustráciu), prostredníctvom ktorého prezentoval, že celá daňová optimalizácia, o ktorej správca dane pojednáva a ktorú žalovaný konkretizoval vo svojom vyjadrení, je vlastne pre žalobcu finančne

nevýhodná.

Reťazec: SK.Drink Kft. (pozn. maďarský dodávateľ) - NOBATO, s.r.o. - PICCOLO, spol. s r.o. (pozn. žalobca) - odberateľ XY

SK.Drink predá NOBATU víno za 90 €, NOBATO predá PICCOLU víno za 100 € + 20 € DPH, PICCOLO ďalej predá víno za 200 + 40 DPH. Finančný zisk PICCOLO je nasledovný:

Získa od odberateľa 240 €, NOBATU zaplatí 120 €, finančnému úradu odvedie 20 €. Zarobí 100 €.

Finančnému úradu odvedie PICCOLO 20 eur, NOBATO 20 €. Suma odvedená do SR je 40 €.

Reťazec bez daňovej optimalizácie: SK Drink Kft. - PICCOLO, spol. s r.o. - odberateľ XY

SK.Drink predá PICCOLU víno za 90 €, PICCOLO ďalej predá víno za 200 + 40 DPH. Finančný zisk PICCOLO je nasledovný:

Získa od odberateľa 240 eur, SK.Drink-u zaplatí 90 eur, finančnému úradu odvedie 40 €. Zarobí 110 €.

Finančnému úradu odvedie PICCOLO 40 eur, NOBATO 0 eur. Suma odvedená do SR je 40 €.

29. K prezentovanému stanovisku žalobcu žalovaný uviedol, že ako orgán Finančnej správy SR nemôže akceptovať, aby bola daň z pridanej hodnoty vnímaná ako nástroj na zlepšenie ekonomickej situácie žalobcu. Zisk je výsledkom obchodnej politiky podnikateľského subjektu, správca dane a ani žalovaný pri správe daní nemôžu posudzovať splnenie podmienok uvedených v zákone o DPH podľa toho, či je výsledok obchodných transakcií pre daňový subjekt v konečnom dôsledku finančne výhodný alebo nevýhodný a či takto zabezpečia daňovému subjektu dostatočný zisk. V danom prípade je sporné, či konanie žalobcu predstavovalo pre neho optimalizáciu dane alebo nie. Na základe ilustrácie poskytnutej žalobcom je zrejmé, že v prípade, ak do obchodného reťazca nie je vsunutá ako medzičlánok spoločnosť NOBATO, s.r.o., daňová povinnosť žalobcu je 40,00 €. Ide o daňovú povinnosť vyplývajúcu z následného dodania tovarov odberateľom žalobcu. V prípade, ak je do obchodného reťazca vsunutá ako medzičlánok spoločnosť NOBATO, s.r.o., daňová povinnosť žalobcu je 20,00 €. Ide o daňovú povinnosť vyplývajúcu z následného dodania tovarov odberateľom žalobcu (40,00 €), od ktorej však, po splnení podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, môže žalobca odpočítať daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku (20,00 €, NOBATO, s.r.o.). Na základe uvedeného je evidentné, že zapojením tohto medzičlánku do obchodného reťazca žalobca jednoznačne získal výhodu v podobe optimalizácie dane. Žalovaný zdôraznil, že v danom prípade si je potrebné uvedomiť, že predmetná ilustrácia vychádza zo skutočnosti, že boli splnené všetky podmienky uvedené v zákone o DPH. Faktom však zostáva, že v prípade, ktorý je predmetom žaloby, žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane (o ktoré si znížil svoju daňovú povinnosť) a splnenie podmienok uvedených v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

30. Žalovaný zároveň označil za nepravdivú taktiež úvahu žalobcu o tom, že v oboch ilustrovaných prípadoch by bola štátu odvedená rovnaká suma DPH. Skutočnosť, že NOBATO, s.r.o. podala daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty, ešte samo o sebe nie je dôkazom, že v tomto daňovom priznaní priznala aj daň vyplývajúcu z dodania tovaru žalobcovi.

31. K žalobcom prezentovanej nevyhnutnosti postavenia daňového subjektu NOBATO, s.r.o. v deklarovanom reťazci z dôvodu, že žalobca nedisponuje povolením na dovoz vín z iných krajín Európskej únie žalovaný uviedol, že pokiaľ žalobca argumentuje nenahraditeľnosťou spoločnosti NOBATO, s.r.o., je potom potrebné uviesť, že túto mieru „nenahraditeľnosti“ limituje jedine samotný žalobca a tento argument tak nie je možné považovať za objektívny. Uvedeným vyjadrením žalovaný nemal v úmysle nenáležitě zasahovať do spôsobu, akým žalobca realizuje svoje obchodné aktivity tak, ako to tvrdil krajský súd v bode 46 napadnutého rozsudku. Cieľom žalovaného bolo dôsledne postupovať v súlade s ustanovením § 74 ods. 2 a § 63 ods. 5 Daňového poriadku a dostatočne sa vysporiadať s každou námietkou žalobcu uvedenou v jeho odvolaní.

32. V závere kasačnej sťažnosti žalovaný zároveň namietal, že krajský súd sa napadnutým rozsudkom zásadne odklonil od svojich záverov uvedených v rozsudku č. k. 11S/136/2016 - 110 zo dňa 12. apríla 2017, pričom bližšie nešpecifikoval dôvody tohto odklonu. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že krajský súd vo veci toho istého žalobcu a totožného predmetu konania vyššie zmieňovaným rozsudkom zamietol

žalobu žalobcu o preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102842015/2016 zo dňa 30.03.2016, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21493174/2015 zo dňa 18.12.2015. Správca dane vo svojom rozhodnutí vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 834,16 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014, pričom výrok tohto rozhodnutia založil na skutkovo a právne rovnakých skutočnostiach, vychádzajúcich zo zistení daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014, s ktorými sa žalovaný stotožnil.

3.

33. Žalobca sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomným podaním doručeným Krajskému súdu v Nitre dňa 31.01.2019, v ktorom navrhol, aby kasačný súd postupom podľa ustanovenia § 461 SSP kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol a žalobcovi priznal náhradu trov konania pred kasačným súdom v rozsahu 100%.

34. Žalobca v prvom rade poukázal na skutočnosť, že žalovaný v kasačnej sťažnosti jasne neuviedol, v čom vidí nesprávnosť právneho posúdenia a preto žalobca vníma jeho vymedzenie ako nedostatočné, a to s poukazom na ustanovenie § 440 ods. 2 SSP.

35. Žalobca vyjadril presvedčenie o tom, že záver krajského súdu o nesprávnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného (a tiež jemu predchádzajúceho rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu) z dôvodov, ako uvádza v bode 37. až 42. napadnutého rozsudku, ako aj záver krajského súdu o nesprávnosti vedeného dokazovania žalovaným tak, ako to uvádza v bode 43. až 46. napadnutého rozsudku a napokon aj záver krajského súdu o nesprávnosti voľného hodnotenia dokazovania žalovaným tak, ako je to uvedené v bode 46. napadnutého rozsudku, je správny a zodpovedá ako platnej (komunitárnej i vnútroštátnej) právnej úprave, tak aj existujúcej judikatúre.

36. Prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník nevyžaduje fyzickú prepravu či fyzické držanie tovaru stranou, pre ktorú sa dodávka vykonáva. Platiteľom sa nesmie odoprieť právo na odpočítanie DPH len preto, že tovar nebol fyzicky prítomný v ich priestoroch. Takúto definíciu dodania tovaru, zakotvenú v ustanovení § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je podľa názoru žalobcu nutné vykladať v súlade s vnútroštátnou úpravou, menovite s úpravou zakotvenou v ustanovení § 412 Obchodného zákonníka, ktorá vymedzuje niekoľko spôsobov nakladania s tovarom, ktoré sa považujú za dodanie tovaru a splnenie povinnosti predávajúceho tovar dodať. Deň uskutočnenia zdaniteľného plnenia je špecifickou skutočnosťou stanovenou zákonom pre účely fungovania dane z pridanej hodnoty, ktorá čerpá z úpravy zakotvenej v Obchodnom zákonníku, pokiaľ ide o naplnenie kúpnej zmluvy, a bez toho, aby bolo potrebné stotožňovať okamžik zdaniteľného plnenia so zmenou vlastníckeho práva.

37. Žalobca na podporu svojej argumentácie poukázal na čl. 14 ods. 1 Smernice Rady ES č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a tiež na čl. 5 ods. 1 Smernice Rady 77/388/EHS o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (Šiesta smernica), ktoré zavádzajú spoločný systém DPH založený najmä na jednotnej definícii zdaniteľných plnení. Pojem „dodanie tovaru“ zahŕňa akékoľvek prevody hmotného majetku jednou stranou, ktoré druhú stranu oprávňujú k faktickému nakladaniu s uvedeným majetkom, ako keby bola jej vlastníkom. V prípade, keď je tovar predmetom viacerých po sebe nasledujúcich dodaní medzi rôznymi osobami povinnými k dani, ktoré konajú ako také, avšak predmetom len jednej prepravy vo vnútri Spoločenstva, musí byť určenie plnenia, ktorému má byť táto preprava pričítaná, vykonané s ohľadom na celkové posúdenie všetkých okolností prejednávaneho prípadu (a nie len s ohľadom na tzv. kritérium organizácie prepravy) za účelom preukázania toho, ktoré z dodaní splňuje všetky podmienky, ktoré sa viažu k dodaniu vo vnútri EÚ.

38. Žalobca uviedol, že vychádzajúc z relevantnej judikatúry Súdneho dvora EÚ (vid' napr. rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-159/14 Koela-N, C 430/09 Euro Tyre alebo C 435/03 British American Tobacco International Ltd., C-320/88 Shippina and Forwardina Entreprise Safe BV), daňové orgány by nemali považovať dodanie tovaru za neuskutočnené len z dôvodu, že osoba nedostala tovar, ktorý si objednala, ale ho dala zaslať priamo tretej strane. Ak aj priamy dodávateľ tovar fyzicky nedostal, ale ho odoslal od

svojho dodávateľa priamo ku konečnému príjemcovi, nemožno automaticky vyhlásiť, že nedošlo k zdaniteľnému dodaniu tovaru a odoprieť tak možnosť odpočítať DPH. Ak subdodávateľ zdaniteľnej osoby v dodávateľskom reťazci nespolupracoval s finančnými úradmi alebo nedošlo k prekládke tovaru, tieto skutočnosti nepredstavujú dostatočný dôkaz na prijatie záveru o tom, že zdaniteľná osoba vedela alebo by mala vedieť, že transakcia je predmetom daňového podvodu.

39. Žalobca vyjadril jednoznačný nesúhlas s tvrdením žalovaného, podľa ktorého výpoveď W. Z. nemožno považovať za svedeckú výpoveď, ale maximálne za čestné prehlásenie danej osoby, ktoré však v daňovom konaní nie je možné považovať za dôkaz. Žalobca uviedol, že svedecká výpoveď, ako jeden z druhov dôkazných prostriedkov je definovaná v § 25 Daňového poriadku, je vždy ústna a nie je možné ju v žiadnom prípade stotožňovať s čestným vyhlásením. Žalobca považoval za dôležité taktiež dodať, že informácie získané zo svedeckej výpovede žalovaný ďalej „nespracoval“ v tom zmysle, že neurobil nič, čím by si predmetné informácie overil, resp. návrhy prezentované žalobcom v tomto smere (rámcová zmluva medzi výrobcou a dodávateľom žalobcu, faktúry od výrobcu pre dodávateľa žalobcu, kontrolné výkazy spoločností zapojených do reťazca a tiež preverenie prepravy tovaru, vrátane údajov v colnom systéme a pod.) odmietol ako nadbytočné pre vec samú.

40. Žalobca súhlasil, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. bola síce v čase vykonania kontroly nespolupracujúca, no zároveň podotkol, že v čase realizácie sporných obchodov (február 2014) bola fungujúcou spoločnosťou. V predmetnom kontexte žalobca zdôraznil, že nemôže byť bez vlastnej viny poškodený zmenou vlastníckych vzťahov u svojho dodávateľa, pričom zmena statusu u jeho dodávateľa mu nemôže byť pričítaná na ťarchu ako okolnosť svedčiacia v jeho neprospech.

41. Ako najpodstatnejšiu a zároveň ťažiskovú žalobca opakovane označil otázku miery a rozsahu spravodlivo vyžadovanej dôkaznej povinnosti od daňového subjektu, ak materiálny dôkazný prameň je výlučne u iného subjektu. V rámci konkrétneho daňového konania, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, ktoré súvisia bezprostredne s jeho podnikateľskými aktivitami a vychádzajú z jeho priznaní, hlásení a pod. A contrario nepreukazuje skutočnosti, ktoré sa týkajú správneho určenia dane iného podnikateľského subjektu.

42. Žalobca vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na vybrané rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie, závery ktorých sú podľa jeho názoru aplikovateľné aj v prejednávanej veci.

43. V závere sa žalobca stručne vyjadril k argumentu žalovaného, podľa ktorého správny súd spôsobil závažný stav spôsobujúci právnu neistotu, keď v skutkovo a právne totožnej veci už predtým ten istý súd vydal rozsudok v opačnom duchu, pričom neuviedol dôvody tohto odklonu. Žalobca zastáva právny názor, že z ustanovenia § 139 ods. 3 SSP vyplýva súdu povinnosť dôkladne odôvodniť odklon od ustálenej rozhodovacej praxe súdu, za čo žalobca nepovažuje prípad rozsudku, na ktorý žalovaný poukázal.

4.

44. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

45. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

46. Podľa § 454 SSP, na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

47. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014, ktorá bola začatá dňa 06.05.2015 (Oznámenie o daňovej kontrole č. 20089689/2015/Czi, Gom zo dňa 13.04.2015).

48. Správca dane z odpovede na dožiadanie č. 20252764/2015 zo dňa 20.05.2015 u príslušného správcu dane daňového subjektu NOBATO, s.r.o. (deklarovaný dodávateľ žalobcu)- Daňového úradu Bratislava zistil, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. bola registrovaná ako mesačný platiteľ dane z pridanej hodnoty od 01. 04. 2014 do 30. 11. 2014, kedy jej bola rozhodnutím Daňového úradu Bratislava, pobočka Pezinok č. 9111301/5/5051180/2014 zo dňa 13.11.2014 zrušená registrácia na daň z pridanej hodnoty podľa § 81 ods. 4 písm. b/ zákona o DPH z úradnej moci z dôvodu, že bola nekontaktná, nepredkladala podklady požadované správcom dane. Posledné daňové priznanie spoločnosť NOBATO, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie jún 2014.

49. Správca dane zároveň zistil, že u daňového subjektu NOBATO, s.r.o. bola zrealizovaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 na základe Oznámenia č. 9201401/5/2409228/2014 zo dňa 02.06.2014 s uvedením dátumu začatia 14.07.2014. Následne dňa 20.06.2014 došlo k prevodu obchodného podielu z W. Z. na C. J. J., občana Bulharskej republiky. Daňový subjekt NOBATO, s.r.o. neumožnil vykonať daňovú kontrolu, preto príslušný správca dane rozhodnutím č. 76772/2015 zo dňa 19.03.2015 vyrubil spoločnosti NOBATO, s.r.o. podľa pomôcok rozdiel dane v sume 103.818,18 Eur na dani z pridanej hodnoty zo zdaňovacieho obdobia január 2014.

50. Prílohu odpovede na dožiadanie tvoril aj úradný záznam č. 20362069/2015 zo dňa 11. 06. 2015, z ktorého vyplýva, že podľa zistenia správcu dane zo dňa 29. 05. 2014 spoločnosť NOBATO, s.r.o. na adrese svojho sídla, t. j. Kráľov Brod 371 reálne nesídlí, na tejto adrese sa nachádza bytový dom, v ktorom býva matka niekdajšieho konateľa spoločnosti W. Z., ktorý býva na adrese v Dolnom chotári. Spoločnosť NOBATO, s.r.o. dňa 20.06.2014 zmenila svoje sídlo na adresu Kolárova 2907, Pezinok, kde bolo taktiež vykonané miestne zisťovanie, z výsledkom ktorého bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza budova s dvomi nadzemnými podlažiami, ale označenie spoločnosti NOBATO, s.r.o. sa tu nenachádza.

51. Dňa 04. 06. 2015 Daňový úrad Trnava, pobočka Piešťany spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 20321757/2015 zo dňa 04.06.2015 u žalobcu za účasti splnomocneného zástupcu žalobcu vo veci preverovania zdaniteľných obchodov so spoločnosťou NOBATO, s.r.o., z ktorej vyplýva, že v roku 2014 žalobca obchodoval so spoločnosťou NOBATO, s.r.o., od ktorej nakupoval ovocné vína a tieto boli dodávané okrem iného i spoločnosti Metro a Tesco.

52. Dňa 19.08.2015 zaslal správca dane žalobcovi Výzvu na predloženie dôkazov č. 20703922/2015. Žalobca v odpovedi na predmetnú výzvu zo dňa 14. 09. 2015 uviedol, že výrobcom a dodávateľom ovocných vín pre spoločnosť NOBATO, s.r.o. bola spoločnosť SK.DRINK KFT. so sídlom v Maďarsku a za spoločnosť NOBATO, s.r.o. konal vtedajší konateľ W. Z., ktorý je kontaktný na adrese v Dolnom chotári. Žalobca zároveň uviedol, že vie poskytnúť všetky faktúry vystavené spoločnosťou SK.DRINK KFT. pre spoločnosť NOBATO, s.r.o. Prepravu tovaru priamo od výrobcu mal zabezpečovať bez prekládky až ku koncovým odberateľom (Metro, Tesco, Labaš, resp. Wajda - odberatelia žalobcu) maďarský dopravca LT TRANS SPED KFT. Žalobca navrhol vypočuť W. Z., preveriť prepravu tovaru v dopravnej spoločnosti LT TRANS SPED KFT. a preveriť dodanie tovaru pre spoločnosť NOBATO, s.r.o. na základe dodávateľských faktúr od maďarského dodávateľa SK.DRINK KFT. a na základe CMR dokladov. Súčasťou tohto podania boli i predajno - kúpne podmienky na rok 2014 medzi zmluvnými stranami SK.DRINK KFT. ako predávajúcim a spoločnosťou NOBATO, s.r.o. ako kupujúcim.

53. Následne správca dane dňa 20.10.2015 zrealizoval ústne pojednávanie (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21032007/2015), na ktorom bol vypočítaný za prítomnosti splnomocnenej zástupkyne žalobcu svedok W. Z., ktorý uviedol, že bol konateľom spoločnosti NOBATO, s.r.o. do 20. 06. 2014 a tovar bol dodaný tak, ako je to uvedené na dokladoch, ktoré už odovzdal novému konateľovi spoločnosti a nedisponuje nimi s tým, že sa ich pokúsi predložiť. Spoločnosť NOBATO, s.r.o. predal z rodinných dôvodov, nového konateľa bližšie nepozná, stretol sa s ním asi trikrát a odvtedy je nekontaktný. Správcovi dane bol predložený protokol o odovzdaní a prevzatí spísaný dňa 16. 06. 2014 a zmluva o prevode obchodného podielu z toho istého dátumu uzavretá medzi W. Z. ako predávajúcim a C. J. J. ako nadobúdateľom.

54. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 21185321/2015 zo dňa 05.11.2015, ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenej zástupkyne žalobcu.

55. Žalobca sa k protokolu vyjadril svojim podaním zo dňa 09. 12. 2015. Správca dane následne dňa 16.12.2015 prerokoval so žalobcom ním predložené pripomienky a dôkazy k zisteniam uvedeným v Protokole, o čom bola spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21482444/2015 zo dňa 16.12.2015.

56. Následne dňa 18.12.2015 vydal správca dane rozhodnutie č. 21491748/2015, ktorým žalobcovi určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 17.183,58 € za zdaňovacie obdobie február 2014. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 102841183/2016 zo dňa 30.03.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane potvrdil.

5.

57. Podľa § 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 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.

58. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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.

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

60. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané

61. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

62. Podľa § 51 ods. 2 zákona o DPH, 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). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) 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.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. 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.

67. 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.

68. 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.

69. 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.

70. Podľa § 45 ods. 1, písm. c/ Daňového poriadku, daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhnúť dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

71. Podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku, rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

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

6.

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

74. Vo všeobecnosti možno konštatovať, že primárnym cieľom daňovej kontroly je v súčinnosti s daňovým subjektom zabezpečiť podklady na zistenie skutočnosti, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli preverovať, či si daňové subjekty splnili zákonom stanovené povinnosti. 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.

75. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o DPH, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru alebo služby konkrétnym platiteľom dane z pridanej hodnoty. Úlohou správcu dane v daňovom konaní pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie dane je vychádzať nielen z predložených daňových dokladov, ale aj zo zistení, či k predloženým dokladom prislúcha materiálny podklad.

76. V prejednávanej veci bola spornou otázkou oprávnenosti nároku žalobcu na odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom NOBATO, s.r.o. v zdaňovacom období február 2014 pre žalobcu ako odberateľa v celkovej hodnote 85.917,96 €, z toho daň z pridanej hodnoty v sume 17.183,58 €, za dodanie ovocného vína v zmysle príslušných ustanovení zákona o DPH.

77. Z vyššie citovaných ustanovení zákona o DPH jednoznačne vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť inému daňovému subjektu. Na základe uvedeného možno konštatovať, že žalobca si bol oprávnený odpočítať daň z pridanej hodnoty za dodávky tovaru od spoločnosti NOBATO, s.r.o. iba v prípade, ak ním deklarovanému dodávateľovi vznikla daňová povinnosť.

78. Za účelom preukázania oprávnenosti tohto nároku správcu dane zrealizoval dokazovanie, opierajúc sa o tvrdenie žalobcu, že obchodu s tovarom- ovocným vínom sa zúčastňoval reťazec dodávateľov a odberateľov, a to spoločnosť SK.DRINK KFT. (maďarský dodávateľ) › NOBATO, s.r.o. › žalobca › žalobcovi odberatelia (TESCO, METRO, LABAŠ, resp. WAJDA), z výsledkov ktorého mal Najvyšší súd Slovenskej republiky za preukázané, že v zdaňovacom období február 2014 s tovarom fakturačne obchodovalo viacero spoločností, pričom tovar bol dodávaný priamo bez prekládky od maďarského výrobcu (SK.DRINK KFT.) koncovým slovenským odberateľom žalobcu (veľkoobchodné reťazce METRO, TESCO, LABAŠ, resp. WAJDA).

79. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie.

Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

80. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

81. Keďže náležité zistenie skutkového stavu vecí úzko súvisí s otázkou rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, Najvyšší súd Slovenskej republiky považoval za potrebné zaujať právny názor k tomu, či zo skutkového stavu vecí zisteného daňovými orgánmi bolo možné vyvodiť nimi prijatý záver t.j., že žalobca nesplnil podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, nakoľko neunesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním dodania tovaru - ovocného vína v zmysle dodávateľských faktúr od spoločnosti NOBATO, s.r.o.

82. V tejto súvislosti Najvyšší súd SR poukazuje taktiež na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci 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, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

83. Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, či Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že dôkazné bremeno v daňovom konaní zaťažuje primárne daňový subjekt. Dôkazné bremeno daňového subjektu však nesmie byť vnímané ako absolútne. Sekundárne dôkazné bremeno znáša správca dane, ktorý je povinný dbať na to, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a prihliada na všetko, čo v konaní vyšlo najavo.

84. Vyššie prezentované závery sú plne aplikovateľné aj v prejednávanej príhode, a to napriek skutočnosti, že sa jednalo o reťazový obchod, v rámci ktorého bol tovar prepravovaný priamo od prvého dodávateľa (spoločnosti SK.DRINK KFT.) ku koncovým odberateľom žalobcu (spoločnosti TESCO, METRO, LABAŠ, resp. WAJDA), teda došlo k realizácii iba jednej pohyblivej dodávky, pričom zvyšné vykazovali znaky dodávok nepohyblivých.

85. V uvedenom kontexte Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôraznil, že aj v prípade reťazových obchodov, v rámci ktorých je ten istý tovar predmetom viacerých obchodných vzťahov, pričom k fyzickému pohybu tovaru dochádza len medzi prvým a posledným článkom reťazca, je nevyhnutné, aby boli subjekty zúčastnené predmetného reťazca schopné preukázať jeho realizáciu. V rámci bežnej obchodnej praxe je štandardné, že jednotliví dodávatelia zúčastňujúci sa obdobnej obchodnej transakcie, ktorá nie je transakciou pohyblivou, disponovali dostatočnými vedomosťami o spôsobe nakladania s tovarom, jeho množstve, špecifikácii a podobne a tieto úkony sú schopní aj náležite preukázať.

86. Obdobným spôsobom zmýšľal aj žalovaný, ktorý nespochybnil, že vyššie popísaný spôsob obchodovania (prostredníctvom tzv. reťazových transakcií) predstavuje bežný spôsob realizácie obchodov, pri ktorom dochádza k situáciám, kedy odberatelia, resp. dodávatelia tovaru týmto častokrát fyzicky nedisponujú, ale poukázal na skutočnosť, že v takýchto prípadoch jednotliví odberatelia svojich dodávateľov inštruujú, ako majú s tovarom nakladať, resp. komu má byť tovar priamo dodaný.

87. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň v súvislosti s argumentom žalobcu, podľa ktorého prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník nevyžaduje fyzickú prepravu či fyzické držanie tovaru stranou, pre ktorú sa dodávka vykonáva zdôrazňuje, že k neuznaniu práva odpočítať DPH v danom prípade nedošlo výlučne z dôvodu, že sa tovar fyzicky nenachádzal v priestoroch spoločnosti NOBATO, s.r.o., resp. žalobcu.

88. Hlavným dôvodom pre neuznanie práva žalobcu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr vystavených spoločnosťou NOBATO, s.r.o. bola skutočnosť, že výsledky dokazovania nepreukázali, že deklarovaný tovar-ovocné vína dodala žalobcovi práve spoločnosť NOBATO, s.r.o. tak, ako je uvedené na predložených faktúrach a tým pádom neboli splnené podmienky na odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/ v spojitosti s ustanovením § 51 ods. 1 zákona o DPH. Dokazovanie zrealizované správcom dane v uvedenom smere neprinieslo dostatok dôkazov pre posúdenie vôle a jej prejavu zo strany subjektov zahrnutých do reťazca, ktoré by potvrdzovali jeho realizáciu spôsobom, ako deklaroval žalobca vo svojich vyhláseniach (a teda, že dodanie tovaru sa uskutočnilo od spoločnosti SK.DRINK KFT. (maďarský dodávateľ) > NOBATO, s.r.o. > žalobca > jeho odberatelia (TESCO, METRO, LABAŠ, resp. WAJDA)).

89. Na základe vyššie uvedeného Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel k záveru, že v praxi nie je nevyhnutné, aby došlo k fyzickej dispozícii parciálnych dodávateľov s tovarom tvoriacim predmet obchodného vzťahu, avšak musí byť preukázaná možnosť ich právnej/ formálnej dispozície s tovarom, čo v danom prípade nebola. Jednotliví účastníci reťazového obchodu by si mali byť schopní zabezpečiť dostatok dôkazov pre posúdenie vôle a jej prejavu zo strany subjektov zahrnutých do reťazca.

90. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňových subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

91. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zdôrazňuje, že zákon o DPH nie je založený na formálnom vykazovaní zdaniteľných plnení a preto formálna existencia faktúr/daňových dokladov nie je dostačujúcim podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, pokiaľ nie je nespochybniteľne preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia fakticky došlo tak, ako je deklarované v predložených dokladoch, a to vo všetkých jeho znakoch, t.j. v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

92. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o

jeho spoľahlivosti“ (Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid).

93. Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

94. Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné poukázať na skutočnosti, ktoré spochybňujú dobromyseľnosť predmetných obchodných transakcií a zároveň vedú k úvahám o možnej umelej vykonštruovanosti deklarovaného obchodného reťazca. V prvom rade Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na skutočnosť, že preverovaním vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi žalobcu, spoločnosti NOBATO, s.r.o., bolo preukázané, že u spoločnosti NOBATO, s.r.o. bola zrealizovaná daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2014, a to na základe Oznámenia č. 9201401/5/2409228/2014 zo dňa 02.06.2014. Ešte pred jej začiatkom (daňová kontrola bola začatá dňa 14.07.2014) došlo dňa 20.06.2014 k prevodu obchodného podielu z W. Z. na C. J. J., občana Bulharskej republiky, ktorý sa stal zároveň jediným konateľom spoločnosti. C. J. J. dňa 20.06.2014 splnomocnil na zastupovanie spoločnosti v plnom rozsahu W. Z.R., bývalého konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o. (konateľ aj v čase uskutočnenia deklarovaných zdaniteľných plnení). Pretože daňový subjekt NOBATO, s.r.o. neumožnil vykonať daňovú kontrolu a overiť jeho ekonomickú činnosť, daň mu bola určená podľa pomôcok (rozdiel dane v sume 103.818,18 € na dani z pridanej hodnoty zo zdaňovacieho obdobia január 2014). Okrem iného bolo taktiež zistené, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. v čase deklarovanej obchodnej spolupráce so žalobcom na vtedy aktuálnej adrese sídla, uvedenej vo výpise z obchodného registra, nevykonávala podnikateľskú činnosť. Podozrivým sa podľa súdu javí aj priame personálne prepojenie medzi spoločnosťou SK.DRINK KFT. a žalobcom, ako aj existencia obdobných reťazových obchodov vytvorených za účelom dodávok vína, kde ako medzičlánok (údajný odberateľ spoločnosti SK.DRINK KFT. a dodávateľ žalobcu) figurovali spoločnosti SIVA TRADE, s.r.o. a TOPVIN, s.r.o., taktiež podozrivé z účasti na nelegálnej optimalizácii daňovej povinnosti.

95. Vo vzťahu k úvahám daňových orgánov o možnej optimalizácii dane zo strany žalobcu prostredníctvom vytvorenia obchodného reťazca Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza že žalovaný vo svojom vyjadrení č. 101331699/2018 zo dňa 11.07.2018 a následne aj v podanej kasačnej sťažnosti jasne a zrozumiteľne vysvetlil mechanizmus eventuálneho získania daňovej výhody žalobcom, a to na príklade ilustrácie, ktorú poskytol sám žalobca. Najvyšší súd Slovenskej republiky zároveň zdôrazňuje, že predložená schéma prezentuje ideálny model v zmysle splnenia podmienok stanovených zákonom o DPH všetkými zúčastnenými subjektmi, pričom nepočíta s eventualitou nezákonného konania niektorého z účastníkov (ako napríklad, že k odvedeniu dane vyplývajúcej z deklarovaného dodania tovaru žalobcovi zo strany spoločnosti NOBATO, s.r.o. nemuselo vôbec dôjsť).

96. Pokiaľ ide o žalobcom namietaný spôsob vyhodnotenia výpovede svedka p. W. Z., niekdajšieho konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o. v čase realizácie sporných dodávok, Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že daňové orgány túto vyhodnotili v kontexte s ostatnými poznatkami a dôkazmi získanými v priebehu daňovej kontroly, pričom záver ku ktorému dospeli, a to že výpoveď zmieňovaného svedka nemožno v celkových súvislostiach a súvzťažnosti k ostatným preukázaným skutočnostiam považovať za relevantný dôkaz preukazujúci reálnu existenciu obchodného vzťahu medzi spoločnosťou NOBATO, s.r.o. v pozícii dodávateľa a žalobcom v pozícii odberateľa, je potrebné označiť za odôvodnený.

97. Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti podčiarkuje, že W. Z. v rámci svojej výpovede iba stroho uviedol, že „tovar bol dodaný tak a v takom množstve ako ste uviedli“, pričom predmetné tvrdenie nebol schopný nijakým spôsobom preukázať argumentujúc, že relevantné doklady potvrdzujúce uskutočnenie zdaniteľných plnení odovzdal novému konateľovi spoločnosti NOBATO, s.r.o. (pán C. J. J.), ktorý je však dlhodobo nekontaktný.

98. Správca dane je povinný hodnotiť svedeckú výpoveď v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov vyjadrenou v ustanovení § 3 ods. 3 Daňového poriadku, podľa svojej úvahy samostatne a aj vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi, ktoré má k dispozícii. Správca dane je pritom povinný prihliadať na všetky skutočnosti, ktoré vyšli pri správe daní najavo, t.j. tak na skutočnosti, ktoré svedčia v prospech, ako aj v neprospech daňového subjektu. Hodnotením dôkazov sa rozumie myšlienková činnosť správcu dane založená na logickom úsudku, ktorou je preukázaným dôkazom prisudzovaná určitá hodnota z hľadiska ich závažnosti (dôležitosti) pre rozhodnutie, z hľadiska zákonnosti, ako aj z hľadiska pravdivosti (hodnovernosti). Cieľom hodnotenia dôkazov je určiť hodnotu, a tým aj význam každého dôkazu jednotlivo, ako aj v ich súhrne.

99. Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že správca dane, ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nijakým nespochybnili skutočnosť, že svedecká výpoveď predstavuje samostatný dôkaz. V rámci procesu hodnotenia svedeckej výpovede p. W. Z. správca dane dospel k legitímnemu záveru, že táto nie je dostatočne hodnoverným dôkazom a to aj vzhľadom na skutočnosť, že pravdivosť tvrdení v nej obsiahnutých nebola potvrdená inými dôkazmi, pričom uvedené závery dostatočným spôsobom odôvodnil.

100. Najvyšší súd Slovenskej republiky však zároveň dodáva že striktne nesúhlasí s tvrdením žalovaného, podľa ktorého možno svedeckú výpoveď W. Z. vzhľadom na nepodloženosť, resp. neoveriteľnosť tvrdení v nej obsiahnutých považovať za čestné prehlásenie. Výsluch svedka, ktorého výstupom je svedecká výpoveď, predstavuje osobitný dôkazný prostriedok, ktorý nie je možné za žiadnych okolností stotožňovať s čestným prehlásením.

101. Pokiaľ ide o spôsob realizácie obchodných aktivít žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky súhlasí s názorom krajského súdu, podľa ktorého daňovým orgánom neprináleží tento hodnotiť a preto úvahy o eventuálnej možnosti priameho obchodovania medzi spoločnosťou SK.DRINK KFT. a žalobcom (podmienenej zaobstaraním si potrebného povolenia na opakovaný dovoz vína z iného členského štátu žalobcom) je potrebné označiť aj napriek existencii personálneho prepojenia týchto dvoch spoločností za nadbytočné, resp. irelevantné s prihliadnutím na merito prejednávanej veci.

102. Najvyšší súd Slovenskej republiky dospel s poukazom na uvedené k záveru, že zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi bolo dostatočne komplexné, vytvárajúce pevný základ pre vydanie rozhodnutia o nepriznaní práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr vystavených spoločnosťou NOBATO, s.r.o. v zdaňovacom období február 2014, a to z dôvodu nepreukázania splnenia podmienok stanovených v ustanovení § 49 ods. 1 zákona o DPH a s tým spojeným neunesením dôkazného bremena žalobcom v súvislosti s preukázaním dodania tovaru - ovocného vína v zmysle dodávateľských faktúr.

103. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci. Úlohou Krajského súdu v Bratislave bude danú vec opätovne prejednať a následne o nej meritorne rozhodnúť, pričom v súlade s § 469 SSP krajský súd bude viazaný právnym názorom kasačného súdu.

104. Úlohou krajského súdu bude zároveň odôvodniť odklon od právnych záverov obsiahnutých v rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/136/2016 - 110 zo dňa 12. apríla 2017, ktorý bol vydaný vo veci tých istých účastníkov konania, s totožným predmetom konania a ktorým krajský súd zamietol žalobu žalobcu, pričom výrok predmetného rozhodnutia založil na skutkovo a právne rovnakých skutočnostiach, vychádzajúcich zo zistení daňovej kontroly realizovanej u žalobcu, ako v prejednávanom prípade. Kasačný súd zároveň poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/53/2017 zo dňa 30. apríla 2019, ktorý sa týka rovnakých účastníkov konania a obdobnej veci - vyrubenej rozdielu dane z pridanej hodnoty za mesiac jún 2014.

105. Najvyšší súd Slovenskej republiky podotkol, že si je vedomý toho, že Správny súdny poriadok v

ustanovení § 139 ods. 3 zaväzuje správne súdy dôkladne odôvodniť odklon v prípade, pokiaľ sa svojim rozhodnutím odklonia od ustälenej rozhodovacej praxe, čo nebol daný prípad. Najvyšší súd Slovenskej republiky však zároveň dodal, že uvedené neznamená, že jednotlivé senáty toho istého správneho súdu môžu v skutkovo totožných veciach tých istých účastníkov konania rozhodovať rozdielne, pričom takúto odlišnosť v názoroch, existencie ktorej sú si preukázateľne vedomí, ponechajú bez akéhokoľvek vysvetlenia, resp. odôvodnenia ich inkonzistencie. Bolo by totiž v rozpore s princípom právnej istoty, keby jednotlivé senáty toho istého súdu vydávali vzájomne protirečivé rozhodnutia v totožných veciach tých istých účastníkov konania bez náležitého odôvodnenia takéhoto odklonu.

106. K predmetnej problematike sa vyjadril aj Ústavný súd Slovenskej republiky, ktorý v rámci svojej rozhodovacej činnosti vyslovil, že k imanentným znakom právneho štátu patrí neodmysliteľne aj princíp právnej istoty (napr. PL. ÚS 36/95 ), ktorého súčasťou je tiež požiadavka, aby sa na určitú právne relevantnú otázku pri opakovaní v rovnakých podmienkach dala rovnaká odpoveď (napr. I. ÚS 87/93 , PL. ÚS 16/95 a II. ÚS 80/99 ). Diametrálne odlišná rozhodovacia činnosť všeobecného súdu o tej istej právnej otázke za rovnakej alebo analogickej skutkovej situácie, pokiaľ ju nemožno objektívne a rozumne odôvodniť, je ústavne neudržateľná (IV. ÚS 209/2010, m. m. PL. ÚS 21/00 , PL. ÚS 6/04 , III. ÚS 328/05 ).

107. Ústavný súd Slovenskej republiky zároveň konštatoval, že aj keď právne závery všeobecných súdov obsiahnuté v ich rozhodnutiach nemajú v právnom poriadku Slovenskej republiky charakter precedensu, ktorý by ostatných sudcov rozhodujúcich v obdobných veciach zaväzoval rozhodnúť identicky, napriek tomu protichodné právne závery vyslovené v analogických prípadoch neprispievajú k naplneniu hlavného účelu princípu právnej istoty ani k dôvere v spravodlivé súdne konanie (obdobne napr. IV. ÚS 49/06, III. ÚS 300/06).

7.

108. Podľa § 467 ods. 3 SSP, ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

109. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnuté uznesenie Krajského súdu v Nitre a vec mu vrátil na ďalšie konanie, potom v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne Krajský súd v Nitre.

#### **Poučenie:**

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