

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/21/2019
Identifikačné číslo spisu: 4016200508
Dátum vydania rozhodnutia: 05.05.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4016200508.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jany Zemkovej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): PICCOLO, spol. s r.o., so sídlom Šancová 104004/42, Bratislava, IČO: 34 105 191, zastúpeného JUDr. Petrom Belovičom, advokátom so sídlom Hollého 1854/9, Šaľa, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102841621/2016 z 30. marca 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/138/2016-205 z 24. októbra 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/138/2016-205 z 24. októbra 2018 z a m i e t a .

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Nitre (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č.k. 11S/138/2016-205 z 24.10.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102841621/2016 z 30.03.2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21492399/2015 z 18.12.2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 22 881,53 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Súčasne správny súd podľa § 168 SSP nepriznal žalovanému náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd skonštatoval, že žalobca by si mohol odpočítať daň z pridanej hodnoty v prípade dodávok tovaru, ktorý mal nakúpiť od ním deklarovaného dodávateľa NOBATO, s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla deklarovanému dodávateľovi daňová povinnosť. V tomto smere podľa názoru správneho súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie s prihliadnutím na tvrdenie žalobcu, že s tovarom - ovocným vínom mal obchodovať reťazec dodávateľov a odberateľov, t.j. 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 aj spoločnosť deklarovaného dodávateľa žalobcu NOBATO,

s.r.o. Výsledkom vykonaného dokazovania bolo zistenie, že v predmetnom zdaňovacom období síce s týmto tovarom fakturačne obchodovalo viacero spoločností, ale tovar bol dodávaný priamo bez prekládky od maďarského výrobcu (SK.DRINK KFT.) koncovým slovenským odberateľom (METRO, TESCO, LABAŠ, resp. WAJDA) a jeho prepravu zabezpečoval maďarský dopravca LT TRANS-SPED KFT.

3. Správny súd uzavrel skutkový stav zhodne ako žalovaný, keď mal za to, že dokladom (faktúram), ktoré predložil žalobca a ktorými preukazoval existenciu obchodného vzťahu medzi ním ako odberateľom a spoločnosťou NOBATO, s.r.o. ako dodávateľom a v konečnom dôsledku týmito dokladmi preukazoval aj dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty, absentuje materiálny základ. Listinné doklady predložené žalobcom (faktúry a predajno-kúpne podmienky na rok 2014 dohodnuté medzi spoločnosťou SK.DRINK KFT. ako predávajúcim a spoločnosťou NOBATO, s.r.o.) ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom NOBATO, s.r.o. skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočet dane. Vykonaným dokazovaním zo strany správcu dane podľa názoru správneho súdu nebola preukázaná žalobcom deklarovaná dodávka ovocného vína spoločnosťou NOBATO, s.r.o. ako dodávateľom pre žalobcu ako odberateľa. Správca dane vykonal preverovanie spoločnosti NOBATO, s.r.o. formou miestneho zisťovania na adrese jej sídla (Kráľov Brod) zapísanej v obchodnom registri do 19.06.2014 s výsledkom, že spoločnosť na tejto adrese nesídlila a taktiež nesídlila ani na adrese v Pezinku, ktorú má zapísanú ako svoje sídlo od 20.06.2014. Správcovi dane neboli predložené doklady a účtovníctvo spoločnosti NOBATO, s.r.o., nebolo možné vykonať daňovú kontrolu, bola konštatovaná nekontaktnosť tohto daňového subjektu a v osobitnom konaní došlo aj k zrušeniu registrácie k dani z pridanej hodnoty. V rámci výsluchu svedka M. K. (konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o. v období od 06.09.2007 do 19.06.2014) tento po oboznámení s predmetom výsluchu uviedol, že tovar bol dodaný žalobcovi tak, ako to uviedol správca dane s tým, že doklady už nemá, odovzdal ich novému konateľovi spoločnosti D. Y. Y., ktorý je nekontaktný. Správcovi dane nebol predložený a nebol ani označený žiadny dôkaz smerujúci k preukázaniu toho, že deklarované obchody v reťazci spoločností sa reálne uskutočnili v zmysle predložených faktúr, a to napriek tomu, že správca dane vyzýval žalobcu, aby predložil dôkazy a preukázal nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorý deklaroval v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Naopak žalobca vo svojom vyjadrení zo 14.09.2015 poprel reálnu existenciu deklarovaných obchodných vzťahov, keď uviedol, že tovar bol dodaný priamo od výrobcu v Maďarsku ku koncovým odberateľom na Slovensku, pričom žalobca týmto koncovým odberateľom nebol, a nakoľko mu nebol tovar (ovocné víno) reálne dodaný, nemohla vzniknúť deklarovanému dodávateľovi žalobcu ani daňová povinnosť a následne žalobcovi ani právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

4. Správny súd taktiež spochybnil tvrdenie žalobcu o potrebe medzičlánku, ktorý žalobca 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., keď mal za to, že existenciu deklarovaných obchodných vzťahov v obchodnom reťazci dodávateľov a odberateľov (SK.DRINK KFT. > NOBATO, s.r.o. > žalobca > jeho odberatelia TESCO, METRO, LABAŠ, resp. WAJDA) spochybnil sám žalobca, keď v podaní zo 14.09.2015 výslovne uviedol, že tovar bol priamo bez prekládky maďarským dopravcom prepravený od výrobcu SK.DRINK KFT. ku koncovým slovenským odberateľom TESCO, METRO, LABAŠ, resp. WAJDA, ktorých žalobca považoval za svojich odberateľov, z čoho vyvstáva otázka, aká bola úloha žalobcu v celom deklarovanom obchodnom reťazci, keď tovar bol priamo dodaný od výrobcu k vyššie uvedeným odberateľom na Slovensku.

5. Za danej dôkaznej situácie správny súd prisvedčil tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie tovaru od spoločnosti NOBATO s.r.o. ako dodávateľa). S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane bol aj súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf/63/2011 a sp.zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. III. ÚS

78/2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi a primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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 dôvodný.

6. Vzhľadom na námietky žalobcu považoval správny súd za dôležité posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom. Správny súd uviedol, že v správnom konaní a v konaní pred súdom sú to predovšetkým pozitívne tvrdenia, ktoré sú predmetom dokazovania, pričom subjektom povinným predkladať dôkazy alebo ich návrhy je v prvom rade subjekt, ktorý existenciu práva alebo povinnosti, resp. existenciu skutku, tvrdí. Pokiaľ daňový subjekt v daňovom konaní nepreukáže ním tvrdené skutočnosti, nemožno z toho vyvodiť, že rozhodnutie bolo vydané na základe neúplných skutkových zistení. Rovnako, pokiaľ v daňovom konaní správca dane po preverení daňovým subjektom tvrdených údajov zistí, že tento nie je schopný predloženými dokladmi doložiť oprávnenosť uplatneného nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, potom treba mať za to, že z hľadiska § 49 a nasl. zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty oprávnenosť uplatneného nároku nepreukázal. Dôvody nepreukázania tvrdení daňovým subjektom sú pre právne posúdenie veci irelevantné. Neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti nemôže žalobca obhajovať tým, že mu nie je známe, akými inými dôkazmi by ešte mal a mohol disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Nie je úlohou správcu dane, aby v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly inštruoval kontrolovaný daňový subjekt, akými konkrétnymi dôkaznými prostriedkami má disponovať, resp. aké konkrétne dôkazné prostriedky si mal zabezpečiť a predložiť, aby mu bolo možné uznať uplatnené odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Vykonávanie navrhnutého dokazovania za dôkaznej situácie, keď sám žalobca potvrdil, že reálny tok tovaru nebol totožný s fakturačným, by bolo podľa názoru správneho súdu nevhodné a nadbytočné, preto sa stotožnil s názorom správcu dane, ktorý nevykonával preverenie prepravy, ktorú mala vykonať spoločnosť LT TRANS.SPED KFT.

7. K hodnoteniu výpovede svedka M. K. správny súd uviedol, že tento síce všeobecne potvrdil, že tovar bol dodaný tak, ako je to uvedené na faktúrach, jeho výpoveď však správca dane hodnotil v kontexte s ostatnými poznatkami a dôkazmi získanými v priebehu daňovej kontroly a vyvodil správny právny záver, že výpoveď tohto svedka nemožno považovať za relevantný dôkaz preukazujúci reálnu existenciu obchodu medzi spoločnosťou NOBATO, s.r.o. ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom. Pri hodnotení výpovede tohto svedka nebolo podľa správneho súdu možné obísť tú skutočnosť, že výpoveď svedka je v priamom rozpore s tvrdením žalobcu v podaní zo 14.09.2015, v ktorom žalobca uviedol, že výrobca a dodávateľ tovaru - ovocného vína dodával tovar priamo koncovým odberateľom na Slovensku, medzi ktorými nebola spoločnosť NOBATO, s.r.o.

8. K námietkam žalobcu o porušení procesných predpisov o dokazovaní a vedení daňového konania správny súd uviedol, že dôkazná povinnosť v daňovom konaní jednoznačne spočíva na daňovom subjekte - žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenie o dodávke tovaru zo strany spoločnosti NOBATO, s.r.o. a dôvodnosť odpočítania dane z pridanej hodnoty preukázal, čo žalobca neurobil, keď úlohou správcu dane nie je preukazovať existenciu daňovej transakcie, ale overovať, či ju daňový subjekt preukázal a správne deklaroval. Daňové orgány si urobili správny záver, že žalobcom predložené listinné doklady sú z hľadiska ich použiteľnosti pre účely odpočítania dane z pridanej hodnoty použiteľné vtedy, ak je nepochybné, že údaje v nich uvedené odrážajú skutočnosť, teda že tovar bol reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre odberateľovi uvedenom na faktúre, čo sa však v uvedenom prípade nestalo. Správny súd uzavrel, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a na základe zákona, žalobcu preukázateľne oboznámil so skutočnosťami týkajúcimi sa deklarovaného dodávateľa žalobcu NOBATO, s.r.o., oboznámil ho s úkonmi, ktoré boli vykonané v priebehu daňovej kontroly a zároveň žalobcu vyzval, aby s poukazom na zistenia predložil dôkazy na preukázanie dôvodnosti uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty pri

dodávkach ovocného vína od spoločnosti NOBATO, s.r.o. Záverom správny súd uviedol, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie a uzavrel, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014 v sume 22 881,53 € ako rozdiel medzi daňou vyrubenou v dodatočnom daňovom priznaní za toto zdaňovacie obdobie (2 539,41 €) a daňou zistenou správcom dane po daňovej kontrole (25 420,94 €).

9. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť žalobca (sťažovateľ) z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/ a h/ SSP, navrhujúc, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a rozhodnutie správcu dane zruší a vec vráti prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie alebo aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správny súd na ďalšie konanie.

10. V dôvodoch uviedol, že správny súd sa s úlohou posúdiť správnosť postupu správneho orgánu v daňovom konaní nevysporiadal dostatočne a ani zrozumiteľne, keď v odôvodnení rozsudku neuviedol, z akých zákonných dôvodov a prečo nepovažoval konkrétne podstatné námietky žalobcu o porušení právnych predpisov upravujúcich procesne priebeh daňového konania za relevantné, nevysvetlil, prečo považoval vykonané dokazovanie správnym orgánom za správne a dostačujúce a nedostatočne reagoval na námietku žalobcu týkajúcu sa svedeckej výpovede bývalého konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o., ktorú správne orgány a súd odignorovali ako prípustný a relevantný dôkazný prostriedok svedčiaci v prospech tvrdení žalobcu. Rovnako podľa žalobcu správny súd nesprávne posúdil aj ním namietaný nedostatočný rozsah dokazovania a správnym orgánom odmietnuté návrhy žalobcu na doplnenie dokazovania preskúmaním dodávateľských faktúr, kontrolných výkazov spoločností zapojených do reťazca a tiež preverením prepravy tovaru, vrátane údajov v colnom systéme. Správny súd sa podľa žalobcu vôbec nevyjadril k námietke, že správne orgány vyhodnotili obchodovanie s komoditou cez spoločnosť NOBATO, s.r.o. ako účelové z titulu daňovej optimalizácie. Odôvodnenie zapojenia spoločnosti NOBATO, s.r.o. do reťazca je podľa žalobcu logické a dôkazne podložené licenciou na dovoz vína. Žalobca ďalej namietal, že správny súd nezaujal stanovisko ani k tomu, aký vplyv na oprávnenosť odpočtu dane u žalobcu má skutočnosť, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. bola v čase kontroly nekontaktná, keď v čase, kedy sa obchody realizovali, tento dodávateľ bol fungujúcou spoločnosťou a žalobca nemôže byť bez vlastnej viny poškodený zmenou vlastníckych pomerov svojho dodávateľa, ktorého dokumentáciu k predmetu kontroly nemôže objektívne predložiť. Žalobca pritom v žalobe a vo svojich vyjadreniach opakovane uvádzal, že považuje za najpodstatnejšiu a ťažiskovú otázku miery a rozsahu spravodlivo vyžadovanej dôkaznej povinnosti od daňového subjektu, ak materiálny dôkazný prameň je výlučne u iného subjektu. 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. Z uvedených dôvodov považoval žalobca napadnutý rozsudok krajského súdu za nepresvedčivý a nepreskúmateľný. V tejto súvislosti poukázal na § 139 ods. 2 SSP, čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. IV. ÚS/115/03 a sp.zn. III. ÚS/60/04, podľa ktorých rozhodnutie súdu musí obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takémuto uplatneniu.

11. Ďalej žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom. V tejto súvislosti uviedol, že právny záver správneho súdu o tom, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočet dane v zmysle § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH a preto je povinný túto vrátiť, spočíva v odmietnutí tzv. reťazového obchodu, ktorý je absolútne bežnou a legitímnou súčasťou medzinárodných obchodných vzťahov, je založený len na tom zistení, že tovar bol dodaný bez tzv. prekládky priamo od maďarského výrobcu ku koncovým odberateľom - predajcom. V tomto kontexte poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veciach C-159/14 Koela-N, C-430/09 Euro Tyre, C-435/03 British American Tobacco International Ltd., C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV, v zmysle ktorých by daňové orgány 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 mohla vedieť, že transakcia je predmetom daňového podvodu.

12. Žalobca tiež poukázal na to, že prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník nevyžaduje fyzickú prepravu či fyzické držanie tovaru stranou, pre ktorú sa dodávka vykonáva a platiteľom sa nesmie odoprieť právo na odpočítanie DPH len preto, že tovar nebol fyzicky prítomný v ich priestoroch. Definíciu dodania tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH je podľa žalobcu potrebné vykladať v súlade s § 412 Obchodného zákonníka, ktorý vymedzuje niekoľko spôsobov nakladania s tovarom, ktoré sa považujú za dodanie tovaru a splnenie povinnosti predávajúceho tovar dodať.

13. Ďalej žalobca poukázal na § 19 ods. 1 zákona o DPH a uviedol, že ak dodávateľ dotknutého daňového subjektu tovar nedodal daňovému subjektu, ale priamo jeho odberateľovi, pričom subjekt takýto pokyn svojmu dodávateľovi zadal alebo bol s takýmto nakladaním s tovarom uzročený, nemožno z toho vyvodzovať, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia a k dodaniu tovaru vôbec nedošlo. Žalobca tiež poukázal na čl. 14 ods. 1 Smernice Rady 2006/112/ES a čl. 5 ods. 1 Smernice Rady 77/388/EHS a uviedol, že 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 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 spĺňa všetky podmienky, ktoré sa viažu k dodaniu vo vnútri EÚ.

14. Žalobca tiež namietal, že správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu a žalobcu nezákonne a nespravodlivo zaťažil dôkaznou povinnosťou nad mieru a rozsah spravodlivo vyžadovanej dôkaznej povinnosti, ak od neho žiadal materiálny dôkazný prostriedok, ktorý je výlučne u iného subjektu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/16/2010, sp.zn. Sžf 82/2007 a sp.zn. 3Sžf/1/2011, rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, ako aj na rozhodnutia českých súdov.

15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v kasačnej sťažnosti (453 ods. 1 a 2 SSP) a po jej preskúmaní dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Kasačný súd rozhodol o kasačnej sťažnosti bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP). Miesto a čas verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v lehote najmenej piatich dní pred jeho vyhlásením (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

17. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd 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 z 13.04.2015).

18. Správca dane z odpovede na dožiadanie č. 20252764/2015 z 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 z 13.11.2014 zrušená registrácia na daň z pridanej hodnoty podľa § 81 ods. 4 písm. b/ zákona o DPH z dôvodu, že bola nekontaktná, nepredkladala podklady požadované správcom dane. Posledné daňové priznanie spoločnosť NOBATO, s.r.o. podala za zdaňovacie obdobie jún 2014.

19. 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/Jan z 02.06.2014 s uvedením dátumu začatia 14.07.2014. Dňa 20.06.2014 došlo k prevodu obchodného podielu z M. K. na D. Y. Y., občana R.. Daňový subjekt NOBATO, s.r.o. neumožnil vykonať daňovú kontrolu, preto príslušný správca dane rozhodnutím č. 76772/2015 z 19.03.2015 vyrubil spoločnosti NOBATO, s.r.o. podľa pomôcok rozdiel dane v sume 103 818,18 € na dani z pridanej hodnoty zo zdaňovacieho obdobia január 2014. Dňa 20.06.2014 bolo vyhotovené plnomocnenstvo, ktorým spoločnosť NOBATO, s.r.o. splnomocnila M. K. na výkon všetkých práv a povinností náležiacich novému konateľovi D. Y. Y..

20. Prílohou odpovede na dožiadanie bol aj úradný záznam č. 20362069/2015 z 11.06.2015, z ktorého vyplýva, že podľa zistenia správcu dane z 29.05.2014 spoločnosť NOBATO, s.r.o. na adrese svojho sídla, t. j. L. reálne nesídlí, na tejto adrese sa nachádza bytový dom, v ktorom býva G. M. K., ktorý býva na adrese v N.. Spoločnosť NOBATO, s.r.o. dňa 20.06.2014 zmenila svoje sídlo na adresu Kolárova 2907, Pezinok, kde bolo taktiež vykonané miestne zisťovanie a bolo zistené, že na uvedenej adrese sa nachádza budova s dvomi nadzemnými podlažiami, ale označenie spoločnosti NOBATO, s.r.o. sa tu nenachádza.

21. Dňa 04.06.2015 Daňový úrad Trnava, pobočka Piešťany spísal zápisnicu o miestnom zisťovaní č. 20321757/2015 zo 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 spoločnosťou Metro a Tesco.

22. Správca dane zaslal žalobcovi Výzvu na predloženie dôkazov č. 20703922/2015 z 19.08.2015. Žalobca v odpovedi zo 14.09.2015 na predmetnú výzvu 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 M. K., ktorý je kontaktný na adrese v N. V.. 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 vypočítať M. K., 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 aj predajno-kúpne podmienky na rok 2014 medzi zmluvnými stranami SK.DRINK KFT. ako predávajúcim a spoločnosťou NOBATO, s.r.o. ako kupujúcim.

23. Následne správca dane dňa 20.10.2015 zrealizoval ústne pojednávanie (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 21032007/2015), na ktorom bol vypočutý za prítomnosti splnomocnenej zástupkyne žalobcu svedok M. K., 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 M. K. ako predávajúcim a D. Y. Y. ako nadobúdateľom.

24. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane protokol č. 21185321/2015 z 05.11.2015 (zdaňovacie obdobia január 2014 až jún 2014), ktorý bol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole doručený splnomocnenej zástupkyne žalobcu.

25. Žalobca sa k protokolu vyjadril podaním z 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 16.12.2015.

26. Následne dňa 18.12.2015 vydal správca dane rozhodnutie č. 21492399/2015, ktorým žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 22 881,53 € za zdaňovacie obdobie apríl 2014. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie, o ktorom žalovaný rozhodol rozhodnutím č. 102841621/2016 z 30.03.2016 tak, že rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil.

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

28. 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.

29. 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.

30. 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

31. 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.

32. 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.

33. 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. 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.

39. 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.

40. 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 navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia.

41. 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.

42. Podľa § 74 ods. 2 Daňového poriadku odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

43. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že podkladom vyrubovacieho rozhodnutia bol protokol z daňovej kontroly č. 21185321/2015 z 05.11.2015, ktorého predmetom bola daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z. z. za zdaňovacie obdobie január až jún 2014.

44. Rozhodnutiu o predmete konania v tejto veci predchádza rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžfk/12/2019 zo 04.02.2020 v obdobnej veci tých istých účastníkov konania, týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia február 2014, avšak rovnako ako v prejednávanej veci podkladom vyrubovacieho rozhodnutia bol protokol z daňovej kontroly č. 21185321/2015 z 05.11.2015.

45. Podľa § 464 ods. 1 SSP 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.

46. Na základe citovaného zákonného ustanovenia poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na svoj skorší rozsudok v obdobnej veci tých istých účastníkov konania sp.zn. 4Sžfk/12/2019 zo 04.02.2020, v ktorého odôvodnení sa uvádza:

„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.

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.

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.

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.

Za účelom preukázania oprávnenosti tohto nároku správca 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).

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 dokzovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci 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.

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4SŽf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenie 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 hodnovernosť, 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.

Keďže náležité zistenie skutkového stavu veci 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 veci 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.

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 svojím 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“.

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.

Vyššie prezentované závery sú plne aplikovateľné aj v prejednávacom prípade, 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.

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.

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.

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.

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 neprineslo 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)).

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.

V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým 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.

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.

Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužívateľná. 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).

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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné poukázať na skutočnosti, ktoré spochybňujú dobromyseľnosť predmetných obchodných transakcií a zároveň vedú k úvahám o možnej nepravdivosti 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 M. K. na D. Y. Y., občana R., ktorý sa stal zároveň jediným konateľom spoločnosti. D. Y. Y. dňa 20.06.2014 splnomocnil na zastupovanie spoločnosti v plnom rozsahu M. K., 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 preveriť jeho ekonomickú činnosť, daň mu bola určená podľa pomôcok (rozdiel dane v sume 103.818,18 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 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.

Pokiaľ ide o žalobcom namietaný spôsob vyhodnotenia výpovede svedka p. M. K., 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 súvislostiach 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v tejto súvislosti podčiarkuje, že M. K. 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 D. Y. Y.), ktorý je však dlhodobo nekontaktný.

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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatuje, že správca dane, ani žalovaný vo svojich rozhodnutiach nespochybnili skutočnosť, že svedecká výpoveď predstavuje samostatný dôkaz. V rámci procesu hodnotenia svedeckej výpovede p. M. K. 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.

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.“

47. Kasačný súd poukazuje na to, že aj rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžfk/53/2017 z 30.04.2019 v obdobnej veci tých istých účastníkov konania (v danom prípade išlo o zdaňovacie obdobie jún 2014) bola kasačná sťažnosť žalobcu zamietnutá. V tomto rozsudku Najvyšší súd Slovenskej republiky konštatoval, že vykonaným dokazovaním bol ustálený skutkový stav, ktorý vytvára odôvodnené pochybnosti, že k zdaniteľnému plneniu došlo tak, ako bolo deklarované, a tieto pochybnosti žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti neodstránil.

48. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku správneho súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 SSP.

49. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi (žalobcovi), ktorý v kasačnom konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP). Žalovanému kasačný súd náhradu trov kasačného konania nepriznal, lebo neboli splnené podmienky podľa § 168 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP.

50. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie:

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