

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/53/2017
Identifikačné číslo spisu: 4016200506
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:4016200506.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: PICCOLO, spol. s r.o., so sídlom Šancová 104004/42, 811 05 Bratislava, IČO: 34 105 191, právne zastúpeného spol. Advokátska kancelária TIMAR & partners, s.r.o., so sídlom P. Pazmáňa 2367/17A, 927 01 Šaľa, IČO: 36 866 296, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102842015/2016 z 30. marca 2016 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/136/2016-110 z 12. apríla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/136/2016-110 z 12. apríla 2017 z a m i e t a .

Účastníkom právo 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/136/2016-110 z 12. apríla 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 102842015/2016 z 30. marca 2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 21493174/2015 z 18. decembra 2015, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 7.834,16 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014. Súčasne správny súd 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, t. j. NOBATO, s.r.o. len v prípade, ak by pri tomto tovare vznikla tomuto 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 i spoločnosť deklarovaného dodávateľa žalobcu, t. j. 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 skutkový stav uzavrel 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 i 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 spol. 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. júna 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. júna 2014. Z uvedeného vyplýva, že 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 S. G. (konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o. v období od 6. septembra 2007 do 19. júna 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 Petarovi Eftimievovi Enevovi, 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 jún 2014. Naopak žalobca vo svojom vyjadrení zo 14. septembra 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. septembra 2015 výslovne uviedol, že tovar bol priamo bez prekládky maďarským dopravcom prepravený od výrobcu, t.j. SK.DRINK KFT. ku koncovým slovenským odberateľom, t. j. 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 i 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 SR 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 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 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 i v konaní pred súdom sú to v prvom rade 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 v znení neskorších predpisov 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.

7. Vykonávanie navrhnutého dokazovania za takejto dôkaznej situácie (keď sám žalobca potvrdil, že reálny tok tovaru nebol totožný s fakturačným) 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..

8. K hodnoteniu výpovede svedka S. G. 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. septembra 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..

9. 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 i 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 i reálne dodaný od dodávateľa uvedeného na faktúre odberateľovi

uvedenom na faktúre, čo sa v uvedenom prípade však nestalo. Správny súd uzavrel, že správca dane vykonal dokazovanie v potrebnom rozsahu a na základe zákona. Správca dane žalobcu preukázateľne oboznámil so skutočnosťami týkajúcimi sa deklarovaneho dodávateľa žalobcu, t. j. spoločnosti NOBATO, s.r.o., teda oboznámil ho s úkonmi, ktoré boli vykonané v priebehu daňovej kontroly a zároveň žalobcu vyzval, aby s poukazom na zistenia predložil dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, teda 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 v ústavnom a zákonnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci a uzavrel, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2014 v sume 7.834,16 eur ako rozdiel medzi daňou vyrubenou v daňovom priznaní za toto zdaňovacie obdobie (1.706,20 eur) a daňou zistenou správcom dane po daňovej kontrole (9.540,36 eur).

10. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, nakoľko zo súdneho spisu nevyplýva, že by žalovanému v súvislosti s predmetným konaním trovy konania vznikli.

11. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenie veci a navrhoval, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie.

12. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ poukázal na § 2 ods. 1 písm. a), ods. 2 písm. a) a § 8 ods. 1 zákona o DPH a uviedol, že pojem dodanie tovaru je viazaný na umožnenie práva nakladať s tovarom, a nie ako to uvádza správny súd, na prevod vlastníckeho práva k tomuto tovaru, resp. jeho fyzickej držbe. Uviedol, že inštitút dodania tovaru a jeho právne vymedzenie pre účely vzniku daňovej povinnosti podľa vnútroštátnych právnych úprav riešil vo svojich rozhodnutiach ESD a citoval z rozsudku ESD druhá komora z 18. júla 2013 č. C-78/2012 bod 33 až 36 a bod 43, podľa ktorých je potrebné pojem dodanie tovaru vykladať podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora tak, že pojem „dodanie tovaru“ uvedený v článku 14 ods. 1 smernice 2006/12 neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými uplatniteľným vnútroštátnym právom, ale zahŕňa každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá oprávni druhú stranu fakticky s nim nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku. V uvedenom kontexte poukázal na rozsudky z 8. februára 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Zb. s. 1-285, bod 7, zo 14. júla 2005, British American Tobacco a Newman Shipping, C-435/03, Zb. s. 1-7077, bod 35, a z 3. júna 2010, De Fruytier, C-237/09, Zb. s. 1-4985, bod 24. Mal za to, že je na vnútroštátnom súde, aby v závislosti od okolnosti veci určil, či ide o prevod práva nakladať s dotknutým tovarom ako vlastníkom, z čoho vyplýva, že plnenie možno považovať za „dodanie tovaru“ v zmysle článku 14 ods. 1 smernice 2006/112, pokiaľ týmto plnením zdaniteľná osoba prevedie hmotný majetok oprávňujúc inú osobu na nakladanie s týmto majetkom, akoby bola jeho vlastníkom, pričom spôsob nadobudnutia vlastníckeho práva k tomuto majetku nemá nijaký význam. Rovnako aj dôkaz o tom, že sa dodanie tovaru skutočne uskutočnilo - od čoho závisí existencia práva na odpočítanie dane nemôže závisieť od spôsobu nadobudnutia vlastníckeho práva k dotknutým tovarom. Uviedol, že Smernica 2006/112 sa má vykladať v tom zmysle, že v kontexte uplatnenia práva na odpočítanie DPH pojem „dodanie tovaru“ v zmysle tejto smernice a dôkaz o tom, že sa toto dodanie skutočne uskutočnilo, nezávisia od spôsobu nadobudnutia vlastníckeho práva k dotknutým tovarom ani od fyzickej dispozície s tovarom subjektu, u ktorého sa posudzuje vznik daňovej povinnosti k tomuto tovaru, ale v súlade s vnútroštátnymi pravidlami týkajúcimi sa vykonávania dôkazov prislúcha vnútroštátnemu súdu vykonať celkové posúdenie všetkých skutočností a skutkových okolností sporu, ktorý rozhoduje, aby určil, či sa dodanie tovaru, o ktoré ide vo veci samej, skutočne uskutočnilo, a či si prípadne na základe tohto dodania tovaru možno uplatniť právo na odpočítanie dane.

13. Sťažovateľ ďalej poukázal na § 19 ods. 1 zákona o DPH a uviedol, že dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, pričom iné vymedzenie pojmu dodanie tovaru zákon o DPH nepozná, a preto je nevyhnutné v každom jednotlivom prípade posudzovať, či

zdaniteľná osoba mala právo s tovarom nakladať ako s vlastným, a teda či mohla v procese jeho dodávaníach svojmu deklarovaneému odberateľovi (započatie a ukončenie procesu dodania tovaru) ako podmienku vzniku okamihu zdaniteľného plnenia, ovplyvniť čo sa s tovarom stane (osud tovaru), najmä jeho doručovanie, ukončenie doručenia, ukončenia zmluvy a pod.. Podľa sťažovateľa z administratívneho spisu vyplýva, že žalobca ako aj všetky zdaniteľné osoby v tuzemsku (v Slovenskej republike tzv. medzičlánky) od počiatku započatia dopravy (prvej a jedinej) od výrobcu SK DRINK Kft. vedeli a boli uzrozumené a nepochybne vyjadrili súhlas s tým, aby bola doprava tovaru (ovocného vína) vykonaná priamo od výrobcu ku konečným odberateľom zdaniteľným osobám v tuzemsku (METRO, TESCO, LABAŠ, WAJDA). A contrario z vykonaného dokazovania z administratívneho spisu nevyplýva taká skutočnosť, že by žalobca ako tuzemská zdaniteľná osoba bol pozbavený práva s tovarom ako s vlastným nakladať, resp. by nevedel ovplyvniť osud tovaru, v kontexte čoho sťažovateľ poukázal na rozhodnutie ESD z 15. júla 2015 C 159/14 Koela- N, ktorý rieši právnu problematiku práva na odpočítanie DPH pri reťazových transakciách v prípade, ak platiteľ alebo jeho dodávateľ fyzicky nedisponuje tovarom alebo v prípade, ak dodávateľ platiteľa nespupracujú s daňovými úradmi, a kde sa konštatuje, že vychádzajúc z predchádzajúcich judikovaných rozhodnutí nie je možné považovať dodanie tovaru 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, a teda ak dodávateľ subjektu bol uzrozumený s tým, že tovar bude odoslaný jeho odberateľovi bez tzv. prekládky tovaru nemožno z toho usudzovať, že nedošlo k dodaniu tovaru a zdaniteľnému plneniu.

14. Na základe uvedeného (bod 12. a 13.) mal sťažovateľ za to, že právne posúdenie správneho súdu práva na odpočítanie DPH pri reťazových transakciách v prípade, ak platiteľ alebo jeho dodávateľ fyzicky nedisponuje tovarom nie je správne a uzavrel, že nakoľko platiteľ ako ani jeho dodávateľ nemusia pre účely zdaniteľného plnenia (jeho uznania) fyzicky disponovať tovarom a nemusia tento tovar fyzicky držať určitý aj keď len krátky čas vo svojich priestoroch a nemusí sa v rámci obchodného reťazca vykonávať doprava tovaru s prekládkami u každého dotknutého subjektu v reťazci, ale postačuje ak zdaniteľná osoba (platiteľ) mohol v procese jeho dodávania svojmu deklarovaneému odberateľovi (započatie a ukončenie procesu dodania tovaru) ako podmienku vzniku okamihu zdaniteľného plnenia, ovplyvniť čo sa s tovarom stane (osud tovaru), najmä jeho doručovanie, ukončenie doručenia, ukončenia zmluvy, teda postačuje uzrozumenie s tým, že tovar bude odoslaný jeho odberateľovi bez tzv. prekládky tovaru.

15. Záverom kasačnej sťažnosti sťažovateľ reflektoval odkaz správneho súdu na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011, sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR z 23. februára 2011 sp. zn. III ÚS 78/2011, v súvztážnosti zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom preukázať dodanie tovaru, poukázal aj na iné obdobné rozhodnutia NS SR sp. zn. 3Sžf/119/2013. sp. zn. 5Sžf/84/2013, no tieto z dôvodu rozdielneho skutkového základu (v daných konaniach nebola preukázaná existencia tovaru) považoval za neaplikovateľné (v predmetnej veci je nepochybne preukázaná existencia tovaru ako aj samotný reťazec obchodníkov od výrobcu až ku končným zákazníkom - obchodným reťazcom) a uzavrel, že správny súd uvedené zaťaženie žalobcu bremenom dôkazu preukázania dodania tovaru posunul z dôkaznej skutkovej roviny do výlučne právnej roviny so záverom, že žalobca nepreukázal dodanie tovaru, nakoľko sám tvrdil, že jediné dodanie tovaru v tomto reťazci obchodníkov sa uskutočnilo od výrobcu ku končným zákazníkom, čo založilo nesprávny právny názor správneho súdu.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, trval na tom, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane a nad rámec uviedol, že podstatou úvahy žalobcu o prípustnosť reťazových obchodov je skutočnosť, že prvá strana (v tomto prípade dodávateľ NOBATO, s.r.o.) musí reálne disponovať vlastníckym vzťahom k tomuto tovaru a vie preukázať, že právo nakladať s ním ako vlastníč skutočne preniesla na ďalšiu stranu (v tomto prípade na žalobcu), čo v predmetnej veci preukázané nebolo. Žalovaný v závere vyjadrenia uviedol, že s odvolávkou na odôvodnenie všetkých rozhodnutí, napadnutého rozhodnutia správneho súdu, ako aj na dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, vníma žalovaný podanie kasačnej sťažnosti a jej odôvodnenie za subjektívny prejav trvalej nespokojnosti žalobcu bez zákonnej odôvodnenosti. Navrhol, aby kasačný súd

kasačnú sťažnosť zamietol.

17. Podaním z 20. novembra 2018 bolo Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky doručené podanie sťažovateľa, v ktorom tento uviedol, že v obsahovo totožnej veci (zdaňovacie obdobie február 2014) správny súd rozsudkom č. k. 26S/15/2016-201 z 27. septembra 2018 a contrario k napadnutému rozsudku vyhodnotil totožný obchodný reťazec ako zákonom prípustnú formu obchodovania. K podaniu priložil rovnopis rozsudku správneho súdu č. k. 26S/15/2016-201 z 27. septembra 2018.

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 30. apríla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

20. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

21. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania boli kontrolné zistenia správcu dane, v ktorých označil prijaté zdaniteľné obchody od spoločnosti NOBATO, s.r.o. v predmetnom preskúmanom zdaňovacom období (jún 2014) za nepreukázané.

22. V uvedenom kontexte poukazuje kasačný súd na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) 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 DPH uznaný ako oprávnený“. (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011), ako aj, že: „Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K námietke sa dáva žalobcovi do pozornosti, že je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.“ (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf/19/2011 z 23. novembra 2011).

23. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu daňového subjektu je vzhľadom na sťažnostnú námietku sťažovateľa ohľadne nesprávne vyhodnoteného skutkového stavu, na mieste poukázať aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 5Sžf/97/2009 zo 6. júla 2010, podľa ktorého: „Žalobca ako daňový subjekt

nemusi svoje tvrdenie nim uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn., ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia (§ 29 zákona č. 511/1992 Zb.) jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach.”

24. Správny súd zhodne ako správne orgány oboch stupňov ustálil, že k zdaniteľnému plneniu tak, ako toto bolo žalobcom prezentované nedošlo. Svoju úvahu založil na tom, že 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 jún 2014. Správny súd zhodne ako správne orgány oboch stupňov vychádzal z toho, že z preverovania spoločnosti NOBATO, s.r.o. formou miestneho zisťovania 29. mája 2014 na adrese jej sídla (Kráľov Brod) zapísanej v obchodnom registri do 19. júna 2014 bolo zistené, že spoločnosť na tejto adrese nesídlila a taktiež bolo zistené, že spoločnosť nesídlila ani na novej adrese v Pezinku, ktorú má zapísanú ako svoje sídlo od 20. júna 2014. Správcovi dane taktiež 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. Z výsluchu svedka S. G. (konateľa spoločnosti NOBATO, s.r.o. v období od 6. septembra 2007 do 19. júna 2014), bolo zistené, že 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 Petarovi Eftimievovi Enevovi, ktorý je nekontaktný.

25. Z takto vykonaného dokazovania je zrejmé, že v čase, keď malo dochádzať k zdaniteľným plneniam, dodávateľ žalobcu reálne neexistoval, nevykonával žiadnu činnosť a došlo k prevodu spoločnosti na nekontaktného občana Bulharskej republiky, pravdepodobne bezdomovca, ktorý vystupuje vo viacerých podvodne zrušených obchodných spoločnostiach.

26. Žalobca v priebehu daňovej kontroly preukazoval nadobudnutie tovaru - ovocného vína na základe listinných dôkazov - faktúrami a predajno - kúpnyimi podmienkami na rok 2014 dohodnutými medzi spoločnosťou SK.DRINK KFT. ako predávajúcim a spoločnosťou NOBATO, s.r.o.. Vzhľadom na to, že v daňovom konaní vznikli odôvodnené pochybnosti o dôvodnosti uplatneného nadmerného odpočtu, bolo úlohou daňového subjektu, aby skutočnosti, ktoré boli uvedené v listinných dokladoch, primeraným spôsobom preukázal (primerane 5SŽf/97/2009).

27. Žalobca nevedel preukázať na materiálnom základe reálne dodanie zdaniteľného plnenia od spoločnosti NOBATO, s.r.o. a toto plnenie nebolo preukázané ani v správnom súdnom konaní.

28. Pochybnosti, na ktoré poukázal žalovaný, najmä na výsledok miestneho zisťovania, ktoré dokonca predchádzalo údajným zdaniteľným plneniam, podľa ktorého spoločnosť NOBATO, s.r.o. na adrese svojho sídla nesídlila, ako aj vytváranie umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality (prepis obchodnej spoločnosti na nekontaktného občana Bulharskej republiky, pravdepodobne bezdomovca, ktorý vystupuje vo viacerých podvodne zrušených obchodných spoločnostiach) neboli žalobcom odstránené a tieto pretrvávajú doposiaľ. Žalobca nepreukázal, že k zdaniteľnému plneniu došlo tak, ako toto bolo deklarované. Na základe uvedeného možno skonštatovať, že správny súd postupoval správne, keď žalobu žalobcu zamietol.

29. Pokiaľ žalobca namietal, že správny súd nesprávne právne posúdil existenciu a prípustnosť reťazových obchodov, kasačný súd konštatuje, že napadnutý rozsudok správneho súdu je v otázke posúdenia prípustnosti reťazových obchodov, pri ktorých dochádza k priamemu dodaniu tovaru konečnému odberateľovi zmätočný a miestami nesprávny, keď samotné priame dodanie tovaru konečnému odberateľovi nepopiera reálnu existenciu obchodných vzťahov, ale je bežnou a legitímnou obchodnou praxou. Aj v takomto prípade ale musí byť preukázané, že v rámci obchodného reťazenia jednotlivé články nadobúdajú k predmetnému tovaru vlastnícke právo a tovar sa dostáva do ich

dispozičnej sféry.

30. V tomto kontexte považuje kasačný súd úvahy správneho súdu o potrebe, vhodnosti a účelnosti „medzičlánku“ (NOBATO, s.r.o.) za nemiestne, keď v zmysle Čl. 2 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky má žalobca, kým sa svojím podnikaním pohybuje v medziach zákona, úplnú voľnosť a môže svoje podnikateľské predstavy realizovať podľa vlastného uváženia.

31. Vzhľadom ale na to, že vykonaným dokazovaním bol ustálený skutkový stav, ktorý vytvára odôvodnené pochybnosti, že k zdaniateľnému plneniu nedošlo tak, ako toto bolo deklarované, a tieto pochybnosti žalobca v rámci svojej dôkaznej povinnosti neodstránil, táto čiastočne dôvodná námietka nebola spôsobilá na zmenu lebo zrušenie napadnutého rozsudku správneho súdu, keď správny súd nesplnenie dôkazného bremena žalobcom riadne a vyčerpávajúco odôvodnil.

32. Kasačný súd ďalej poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR č. k. II ÚS 705/2017 z 15. novembra 2017, podľa ktorého, „...východisko argumentácie súdov, podľa ktorého v prípade správcom dane preukázaných pochybností uskutočnených zdaniateľných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt je možné považovať za ústavnne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení, vymernení a výbere dane. Pri definovaní úlohy súd v oblasti zisťovania skutkového stavu v správnom súdnictve je potrebné mať na pamäti princíp delby moci medzi výkonnou mocou (v tomto prípade stelesnenou správnymi orgánmi) a súdnou mocou. Súd v správnom súdnictve vykonáva dokazovanie iba veľmi výnimočne a to najmä s cieľom overiť dôkazy vykonané v správnom konaní. Všeobecný súd sa pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v zásade neobmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal, nie sú pochybné, či umožňujú urobiť skutkový záver, ku ktorému dospel správny orgán. Takýto postup nie je v rozpore so zásadou primeranosti a ústavnosti konania“.

33. V žiadnom štádiu daňového konania nebol žalobca neprimeraným spôsobom zaťažený dôkazným bremenom. Správca dane, ako aj žalovaný, postupovali správne, keď po tom, čo žalobca nepreukázal materiálnu existenciu zdaniateľného plnenia, a to aj napriek tomu, že bol upovedomený o pochybnostiach správcu dane o odôvodnenosti uplatneného nadmerného odpočtu, nárok na nadmerný odpočet v dotknutej časti nepriznali a vyrubili žalobcovi rozdiel dane.

34. Na uvedenom závere nemení nič ani tá skutočnosť, že existencia tovaru nebola sporná, keďže tento bol dodaný konečnému odberateľovi (METRO, TESCO, LABAŠ, WAJDA), keď pochybnosti správcu dane a žalovaného nesmerovali k existencii tovaru ako takého, ale vzhľadom na okolnosti na strane dodávateľa žalobcu (NOBATO, s.r.o.), smerovali k dodaniu tovaru od dodávateľa NOBATO, s.r.o. žalobcovi ako odberateľovi.

35. Vo vzťahu k predloženému rozsudku správneho súdu č. k. 26S/15/2016-201 z 27. septembra 2018, ktorým tento zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102841183/2016 z 30. marca 2016 ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu Daňového úradu Nitra č. 21491748/2015 z 18. decembra 2015, a ktorý okrem iného považoval „...vyhodnotenie výpovede svedka S. G. za svojvoľné nezodpovedajúce zákonnej dikcii ust. § 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 cit. ustanovenia považovaná sama osebe 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.“ kasačný súd uvádza, že voči predmetnému rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť, ktorá je predmetom konania vedenom na najvyššom súde pod sp. zn. 4Sžfk/12/2019. O kasačnej sťažnosti žalovaného doposiaľ nebolo rozhodnuté. Kasačný súd v tomto konaní nie je oprávnený hodnotiť závery citovaného rozsudku, keď tento je preskúvaný v osobitnom konaní.

36. Súčasne kasačný súd zdôrazňuje, že predmetom konania na správnom súde pod sp. zn.

26S/15/2016 bolo zdaňovacie obdobie február 2014, zatiaľ čo v tejto veci je predmetom konania zdaňovacie obdobie jún 2014, pričom medzičasom došlo k zmene na strane dodávateľa NOBATO, s.r.o. - pochybný prevod obchodného podielu spoločnosti na nekontaktného občana Bulharskej republiky, ako aj bolo vykonané miestne zisťovanie.

37. Svedecká výpoveď S. G. bola správnym orgánom vyhodnotená ako nedôveryhodná, keď tento síce potvrdil existenciu sporných zdaniteľných plnení, ale v kontexte ostatných dôkazov a následného správania svedka (pochybný prevod obchodného podielu spoločnosti na nekontaktného občana Bulharskej republiky) sa jeho výpoveď javila ako účelová. Navyše vo veci bolo vykonané miestne zisťovanie, ktoré dokonca predchádzalo údajným zdaniteľným plneniam, kedy bolo zistené, že spoločnosť NOBATO, s.r.o. na adrese svojho sídla nesídlila.

38. Formulácia správneho orgánu, kedy správny orgán uviedol cit.: „svedok S. G. potvrdil dodanie tovaru - ovocných vín spoločnosti PICCOLO, spol. s r.o., svoje tvrdenie však nevedel preukázať“ nie je presná, keď svedecká výpoveď je už sama osebe dôkaz, a to bez toho, aby k nej bolo potrebné predkladať ďalšie listiny, dôkazy a podobne, preukazujúce jej hodnotnosť. Zároveň však z napadnutého rozhodnutia dostatočne určito a zrozumiteľne (primerane R 3/2014) vyplýva, že záver správneho orgánu o nepreukázaní hodnotnosti výpovede svedka je jej hodnotením v kontexte iných vykonaných dôkazov (viď. bod 37.).

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

40. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože žalobca nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

41. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.