

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/3/2018  
Identifikačné číslo spisu: 3017200237  
Dátum vydania rozhodnutia: 27.02.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200237.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Sone Langovej a Mgr. Viliama Pohančenika v právnej veci pôvodného žalobcu: COSMO, s.r.o., so sídlom Žilina, Kuzmányho 100, IČO: 43 823 351, právne zastúpeného Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou, so sídlom Žilina, Hodžova 13, proti sťažovateľovi (pôvodnému žalovanému) Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 24. mája 2017 č. 101056556/2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13/54/2017-47 zo dňa 18.10.2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalovaného) proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/54/2017-47 zo dňa 18.10.2017 z a m i e t a.

Pôvodnému žalobcovi priznáva proti sťažovateľovi nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zrušil a vrátil žalovanému na ďalšie konanie rozhodnutie žalovaného č. 101056556/2017 zo dňa 24. mája 2017, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa ustanovenia § 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 potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 100333450/2017 zo dňa 21.02.2017, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov správca dane určil rozdiel v sume 23 189,20 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014, pričom nepriznal nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty v sume 21 496,69 eura za zdaňovacie obdobie január 2014 a vyrubil daň z pridanej hodnoty v sume 1 692,51 eura žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Finančné riaditeľstvo SR v napadnutom rozhodnutí č. 101056556/2017 zo dňa 24. mája 2017 uviedlo, že preverovaním zdaniteľných plnení uvedených v sporných faktúrach od dodávateľa Peter Štěpánek, s.r.o. správca dane vyjadril pochybnosti o dodaní tovaru tak, ako bolo v predložených faktúrach

uvedené. V priebehu daňovej kontroly nebolo preukázané dodanie tovaru v zmysle § 8 ods. 1 zákona o DPH v obchodnom reťazci: MADE GROUP, a.s., Praha 1, prevádzka Olomouc (I. zamestnanec) --- DUO ZH, s.r.o. (. neoprávnená osoba) --- Pyrosafestol, s.r.o. (Ing. Štefíček) --- Peter Štěpánek, s.r.o. (Peter Štěpánek) --- COSMO, s.r.o. (Erika Wangová, Zhen Wang). Správca dane spochybnil moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník už v spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. (u subdodávateľa spoločnosti Peter Štěfánik, s.r.o.), ktorá podnikala s mrazenými potravinami živočíšneho pôvodu, pričom k tejto činnosti nespĺňala požiadavky prevádzkovateľa potravinárskeho podniku.

3. Právo na odpočítanie dane nebolo daňovému subjektu priznané z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods.1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH tým, že si odpočítal daň z nákupu tovaru, pri ktorom nebolo preukázané právo nakladať s tovarom ako vlastník u dodávateľa Peter Štěpánek.

4. Podľa zistení správca dane daňový subjekt odpočítal daň uvedenú na faktúrach od spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. : 14VF0131 (ev. č. v evidencii DPH 1450014) zo dňa 16.01.2014, základ dane: 57 344 eura, DPH: 11 468,80 eura; č. 14VF0157 (ev. č. v evidencii DPH 1450019) zo dňa 24.01.2014, základ dane: 57 753,60 eura, DPH: 11 550,72 eura; č. 14VF0158 (ev. č. v evidencii DPH 1450020) zo dňa 24.01.2014, základ dane: 451,20 eura, DPH: 90,24 eura a z dokladu z elektronickej registračnej pokladnice s DKP 6752023017799001 (ev. č. v evidencii DPH 50) zo dňa 10.01.2014, základ dane: 397,20 eura, DPH: 79,44 eura, za nákup tovaru, pri ktorom nebolo preukázané vlastníctvo tovaru u deklarovaného dodávateľa a dôsledkom toho bolo nepriznanie práva na odpočítanie dane. Vlastníctvo tovaru bolo na strane dodávateľa spochybnené vzhľadom k zisteniu, že ani na strane subdodávateľov dodávateľa daňového subjektu nebolo preukázané vlastnícke právo k tovaru v zmysle prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník. Za tejto situácie nemohlo dispozičné právo k tovaru prejsť ani na spoločnosť Peter Štěpánek, s.r.o.

5. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že pojem nakladať s tovarom ako vlastník v zmysle zákona o DPH nie je identický s právnym pojatím vlastníctva v zmysle občianskeho zákonníka. Tento termín zahŕňa akýkoľvek prevod hmotného majetku, pokiaľ je jednej strane umožnené s ním nakladať ako vlastník, a to aj keď k prevodu vlastníckeho práva podľa zmluvy nedošlo.

6. Krajský súd konštatoval, že okrem nesprávnej interpretácie ust. § 19 ods. 1 v spojení s § 8 ods. 1 zákona o DPH žalovaný opomenul a pri svojom rozhodovaní nezohľadnil, že pri obchodných vzťahoch, na ktoré dopadá režim Obchodného zákonníka bol povinný prihliadnúť aj na ust. § 446 tohto zákona, ktorý umožňuje nadobudnutie vlastníckeho práva k veci aj od nevlastníka, s výnimkou situácie, že by kupujúci vedel (v čase keď mal vlastnícke právo nadobudnúť), že predávajúci nie je vlastníkom a že nie je ani oprávnený s tovarom nakladať za účelom jeho predaja. Predpokladom nadobudnutia vlastníckeho práva v zmysle vyššie uvedeného ustanovenia je teda dobrá viera kupujúceho v dobe uzavretia kúpnej zmluvy, s ktorou sa správne orgány vôbec nezaoberali.

7. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť. S rozsudkom krajského súdu sa nestotožňuje, pretože rozhodnutie správca dane považuje za opodstatnené z dôvodov, ktoré už uviedol v napadnutom rozhodnutí zo dňa 24.05.2017. Z nich poukázal najmä na zistenia, že daňový subjekt preukazoval zdaniteľné obchody uskutočnené dodávateľom Peter Štěpánek, s.r.o. iba faktúrami č. 14VF0131 zo dňa 16.01.2014, č. 14VF0157 zo dňa 24.01.2014 a č. 14VF0158 zo dňa 24.01.2014, ktoré bez ďalších relevantných dôkazov nepreukázali reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia tak, ako ich dokladoval daňový subjekt. V tomto prípade to znamená, že dodávateľ Peter Štěpánek, s.r.o. nedisponoval s objednaným tovarom - kuracie prsia značky Perdix na základe platného právneho dôvodu. Žalovaný na strane 12. rozhodnutia uviedol, že správca dane spochybnil moment prevodu práva nakladať s tovarom ako vlastník už u subdodávateľa Pyrosafestol s.r.o., ktorá nepreukázala právny dôvod disponovať s tovarom - kuracie prsia značky Perdix a obchodovať s ním ďalej. Subdodávateľ Pyrosafestol s.r.o. fakturoval tovar pre dodávateľskú spoločnosť Peter Štěpánek, s.r.o. faktúrami č. 14012014 (s prílohou CMR: SK8248564), a č. 22012014 (s prílohou CMR: SK8248566), ktoré sprevádzali CMR-ky vystavené odosielateľom MADE GROUP, a.s., prevádzka - sklady Olomouc (ČR), pričom na CMR je uvedený príjemca: DUO ZH s.r.o., Stupava (kolónka 2.) a spoločnosť Peter Štěpánek, s.r.o. je tu uvedený iba ako miesto vykladania tovaru - miesto Pravenec. Prevzatie tovaru na CMR nebolo potvrdené (prázdna kolónka 24.). Na strane 13. rozhodnutia žalovaný uviedol, že žalobca

porušil ustanovenie § 49 ods. 1 zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 tým, že odpočítal daň z nákupu tovaru (mrazené mäso - kuracie prsia Perdix) od dodávateľa, u ktorého nebolo preukázané právo disponovať s tovarom ako vlastník, pretože k požadovanému presne označenému tovaru nemal deklarovateľ dodávateľ Peter Štepánek, s.r.o. žiadny titul disponovať s ním ako vlastník. Preto ak dodávateľ Peter Štepánek, s.r.o. nepreukázal k spornému tovaru právo nakladať s ním ako vlastník, pretože tovar bol u neho v Pravenci iba vyložený, za týchto podmienok nemohol dodávateľ toto právo previesť na odberateľa - žalobcu. (Zistenia skutkového stavu sú uvedené v rozhodnutí žalovaného na strane 8. - odpoveď na medzinárodnú žiadosť z ČR.)

8. Žalobca ako obchodník s produktmi živočíšneho pôvodu nevedol záznamy tak, aby bola zabezpečená sledovateľnosť pôvodu tovaru, nežiadal od svojho dodávateľa žiadne dokumenty sprevádzajúce tovar v priebehu distribúcie potravín. Ani dodávateľom fakturovaný tovar - kuracie prsia BRAZIL práve značky Perdix nebol zdokladovaný dokumentáciou, ktorá by osvedčovala údaje o výrobcovi, ktoré je každý prevádzkovateľ potravinárskeho podniku, ktorý vykonáva činnosť na akomkoľvek stupni výroby, spracovania a distribúcie potravín povinný viesť s overiteľnou sledovateľnosťou (§ 4 ods. 2 písm. e/ zákona č. 152/1995 Z. z. o potravinách). Pretože citovaný zákon ukladá každému predávajúcemu mať zavedený kontrolovateľný systém, ktorý garantuje aj pôvod tovaru a prechod vlastníckeho práva z predávajúceho na kupujúceho.

9. Žalobca v zastúpení advokátkou vo vyjadrení zo dňa 15.7.2017 ku kasačnej sťažnosti žalovaného uviedol, že v celom rozsahu súhlasí s právnym záverom krajského súdu, ktorý vec skutkovo a právne správne posúdil. Navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť žalovaného zamietol. Uviedol, že žalobca predložil faktúry vystavené platiteľom, teda formálne doklady preukazujúci nadobudnutie tovaru, vrátane dodacieho listu - existenciu týchto dokladov a ich pravdivosť žalovaný nespochybnil, kúpna cena za tovar v zmysle faktúr č.: 14VF0131, č.: 14VF0157 a č.: 14VF0158 bola uhradená prevodom na bankový účet dodávateľa Peter Štepánek, s.r.o.,

dodávateľ žalobcu, spoločnosť Peter Štepánek, s.r.o. daň z pridanej hodnoty za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL, tak ako boli deklarované na faktúrach riadne priznal a odviezol, pričom správca dane získal od daňového subjektu Peter Štepánek, s.r.o. evidencie DPH za zdaňovacie obdobia január až marec 2014, kde mal uvedenú skutočnosť preukázanú,

dodávateľ žalobcu, spoločnosť Peter Štepánek, s.r.o. do zápisnice o ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 22.7.2014 dodanie tovaru žalobcovi, tak ako tento deklaroval, potvrdil, dodávateľ žalobcu bola spoločnosť, ktorá s tovarom živočíšneho pôvodu obchodovala dlhodobo, tento disponoval materiálnym a personálnym vybavením, mal skladové priestory a bol registrovaný na príslušnej RVPS,

tovar - kuracie prsia BRAZIL, značka Perdix v množstve uvedenom na predložených faktúrach, ktoré boli dodané žalobcovi sa v sklade dodávateľa spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. v Nitrianskom Právne skutočne nachádzal, teda tovar reálne existoval, čo žalovaný ani správca dane nespochybnili,

tovar, kuracie prsia BRAZIL, ktoré žalobca kúpil od svojho dodávateľa spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. v zmysle faktúry bol do skladu dodávateľa zo spoločnosti MADE GROUP, a.s. v Olomouci a spoločnosti TRADECO, spol. s.r.o.

tovar totožného druhu, v rovnakom množstve, ako žalobca nadobudol od svojho dodávateľa spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. a tak ako bol deklarován na faktúre, žalobca v tie isté dni dodal svojmu odberateľovi AO DA Handels GmbH do Rakúska,

tovar totožného druhu, v rovnakom množstve, ako žalobca nadobudol od svojho dodávateľa, spoločnosti Peter Štepánek, s.r.o. a tak ako bol deklarován na faktúre, žalobca v ten istý deň dodal svojmu odberateľovi HUA V.K.KFT v Maďarsku. Je potom nelogické tvrdiť, že dodávateľ žalobcu s tovarom nedisponoval, keďže sa tento v jeho sklade reálne nachádzal a taký istý tovar bol aj žalobcom prevzatý a dodaný jeho odberateľovi. Sám žalovaný ani správca dane nikdy existenciu tovaru nespochybnili a všetky vyššie uvedené skutočnosti mal správca dane vykonanými dôkazmi preukázané.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 Správneho súdneho poriadku, ďalej len „SSP“) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 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).

11. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. 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.

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

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

14. V daňovom konaní bolo zistené, že tovar bol prepravovaný priamo zo spoločnosti MADE GROUP, a.s., Praha 1 do skladu spoločnosti Peter Štěpánek, s.r.o. V zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100285847/20017 zo dňa 14.02.2017 správca dane v závere uviedol, že „správca dane opakovane uvádza, že už vo výzve č. 103382418/2016 zo dňa 22 v protokole riadne zdôvodnil, prečo neuskutočnil výsluchy svedkov, ktoré daňový subjekt požadoval a prečo tieto výsluchy nepovažuje za potrebné - vypočutie pána I., vodičov a zamestnancov skladu Peter Štěpánek s.r.o. by nič nezmenilo na záveroch správcu, ktorý nespochybnil prepravu tovaru zo spoločnosti MADE GROUP, a.s. do skladu spoločnosti Petr Štěpánek s.r.o., ani existenciu tovaru, ktorý bol prepravený zo spoločnosti MADE Group, a.s. do skladu spoločnosti Peter Štěpánek s.r.o.“

15. Kasačný súd dospel k záveru, že v ďalšom konaní správca dane musí preskúmať dodanie tovaru v právnom vzťahu Peter Štěpánek s.r.o. a žalobcu COSMO s.r.o. Poruchy v dodávke v predchádzajúcom reťazci možno zohľadniť iba v prípade, že by išlo o účasť žalobcu na daňovom podvode (z obsahu spisu takého okolnosti nevyplývajú). Skutočnosti tvrdené právnu zástupkyňou žalobcu v bode 11 tohto rozsudku sú relevantné pre ďalší postup v daňovom konaní a správca dane vykoná navrhované dôkazy uvedené v bode 14.

16. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na európsku judikatúru (rozsudok Súdneho dvora EU č. C-277/14), vychádzajúcu zo šiestej smernice, na ktorú upriamoval pozornosť aj správny súd, v zmysle ktorej prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom, aby zamietli priznanie práva na odpočet, ak sa vzhľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom (pozri rozsudky Bonik, C-285/11 <., EU:C:2012:774 <., body 35 <. a 37 <., ako aj citovanú judikatúru, a Maks Pen, C-18/13 <., EU:C:2014:69 <., bod 26 <.). Ide o prípady, keď daňový podvod

spácha samotná zdaniteľná osoba, ale aj vtedy, ak zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že sa svojím nadobudnutím zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH. Len v takom prípade sa zdaniteľná osoba musí považovať za účastníka na takomto podvode bez ohľadu na otázku, či má alebo nemá prospech z opätovného predaja tovaru alebo využitia služieb v rámci zdaniteľných plnení. V prípade, ak sú splnené vecné a formálne podmienky k vzniku a výkonu práva na odpočet, nie je v súlade s režimom práva na odpočet, aby sa zamietnutím postihla zdaniteľná osoba, ktorá nevedela a nemohla vedieť, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľmi, alebo, že dotknuté plnenie je zapojené do podvodu spáchaného dodávateľom, alebo, že podvodom na DPH bolo poznačené iné plnenie tvoriace súčasť dodávateľského reťazca, ktoré predchádzalo plneniu uskutočnenému uvedenou zdaniteľnou osobou alebo po ňom nasledovalo (rozsudky: C - 354/03, C - 355/03, C - 484/03, EU: C:2006:16, C - 439/04, C - 440/04, EU: C:2006:446, C - 80/11, C - 142/11, EU: C:2012:373).

17. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 175 ods. 1 a 2 SSP a § 467 ods. 1 SSP tak, že pôvodnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, keďže v konaní bol úspešný.

18. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.