

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/32/2018  
Identifikačné číslo spisu: 5016200438  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5016200438.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci sťažovateľa (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 žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, IČO 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102766370/2016 zo dňa 17. marca 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/70/2016-91 zo dňa 20. februára 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/70/2016-91 zo dňa 20. februára 2018 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Napadnutým rozsudkom č. k. Krajský súd v Žiline č.k. 20S/70/2016-91 zo dňa 20.02. 2018 (ďalej aj „krajský súd“) zamietol žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP.“), a žalobcovi a žalovanému nepriznal náhradu trov konania. Rozhodnutím č. 102766370/2016 zo dňa 17.03.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 21408316/2015 zo dňa 08.12.2015 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 11 632,64 eur za zdaňovacie obdobie marec 2014. Správca dane žalobcovi taktiež nepriznal nadmerný odpočet na tejto dani v sume 9 561,08 eur a vyrubil mu daň 2 071,56 eur. Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa L. Š., s.r.o. so sídlom Nitrianske Pravno 1 200, za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL značka PERDIX.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že správca dane spochybnil dodanie

konkrétneho tovaru označeného v spornej faktúre uvedenými spoločnosťami. Žalobca predložil iba formálne doklady o zdaniteľnom obchode s dodávateľom L. Š.O., s. r. o., pričom z výsledkov dokazovania vyplynulo, že tento dodávateľ a jeho subdodávateľ PYROSAFESTOL, s. r. o. neuskutočnili fakturované zdaniteľné plnenia tak, ako boli deklarovane na dodávateľskej faktúre z marca 2014 od dodávateľa L. Š., s. r. o.. Za týchto okolností pochybnosti o spornom obchode boli oprávnené. Pokiaľ teda správca dane oprávnenne spochybnil dôkazy predložené žalobcom, bolo na žalobcovi, aby tieto pochybnosti správcu dane odstránil, pokiaľ chcel byť vo svojom uplatnení nároku na odpočet úspešný.

3. Krajský súd zdôraznil, že v daňovom konaní, v ktorom je podľa zákona a za podpory Ústavy SR kladený dôraz na záujem štátu, okrem zásady voľného hodnotenia dôkazov platí tiež (na rozdiel od všeobecného správneho konania a najmä na rozdiel od trestného konania, na ktorého výsledky žalobca odkazuje) prejednávacia zásada, ktorá spočíva v tom, že pri dôkaznej povinnosti daňovníka nie je príslušný daňový orgán povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech daňovníka. Jeho povinnosťou je len posúdiť dôkazy rozhodné pre správne určenie dane. Dôsledkom zásady materiálnej pravdy je kontradiktórnosť daňového konania, ako aj potlačenie zásady in dubio pro reo. Z citovaného ust. § 24 Daňového poriadku (okrem iného) vyplývalo, že bolo úlohou žalobcu správcovi dane predložiť dôkazy o tom, že fakturovaný tovar bol žalobcovi dodaný osobou uvedenou na faktúre a v čase, ktorý je na faktúre uvedený. Systém dane z pridanej hodnoty vyžaduje od odberateľa vo vzťahu k dodávateľovi prístup s primeranou opatrnosťou, čo vyplývalo z možnej zneužívateľnosti tohto systému založeného na princípe daňovej neutrality. Krajský súd podotkol, že správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Dôkazné bremeno žalobcovi vyplývalo z už zmieneného ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Preverovanie, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, oprávnenne spochybnilo dôkazy žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (poskytnutie služby dodávateľom, resp. jeho subdodávateľmi), pričom žalobca tieto pochybnosti správcu dane v konaní presvedčivo nevyvrátil. Skutočnosť, že plnenie, z ktorého si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH, je plnením totožným s tým, ktoré je uvedené vo faktúre, že deklarované plnenie poskytol skutočne vyhotoviteľ faktúry, je v prípade pochybnosti spravidla potrebné doložiť takými dôkazmi, ktoré pochádzajú z prostredia mimo dispozičnej sféry platiteľov zúčastnených na obchode, a ktoré v čo najväčšej možnej miere objektivizujú skutočnosť deklarované dotknutými platiteľmi. Platiteľ dane pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie DPH jednoznačne deklaruje voči správcovi dane, že konkrétny tovar (s iným tovarom nezameniteľný) bol skutočne poskytnutý a tovar mu bol skutočne dodaný od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty, tzn. že je preukázaná existencia obojsmerného účtovného, daňového a právneho vzťahu medzi poskytovateľom a nadobúdateľom zdaniteľného plnenia tak, ako to predpokladá zákon o DPH.

4. Krajský súd uviedol, že v správnom konaní muselo byť preukázané nielen to, že došlo k materiálnemu plneniu ale aj tá skutočnosť, že materiálne plnenie dodal dodávateľ uvedený na faktúre a že dané materiálne plnenie bolo totožné s materiálnym plnením, ktoré označil vystaviteľ faktúry na faktúre. Z takto definovaného skutkového stavu, ktorý bolo potrebné preukázať, potom vyplývalo, že tento skutkový stav nemohol byť preukázaný dôkazmi vykonanými v daňovom konaní. Krajský súd sa stotožnil so záverom správcu dane a žalovaného, že zistený skutkový stav odôvodňuje závažné pochybnosti správcu dane o existencii materiálneho plnenia - dodaní tovaru spoločnosťou L. Š., s.r.o. žalobcovi, pričom tieto závažné pochybnosti sa po prenesení dôkazného bremena na žalobcu žalobcovi nepodarilo vyvrátiť relevantnými dôkazmi. Krajský súd poukázal, že v danej veci zásadnou okolnosťou, ktorú žalobca opomína, resp. považuje ju za nevýznamnú z hľadiska definície dotknutých ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty, je existujúci rozpor v tvrdení svedka Š. (jediného konateľa spoločnosti L. Š., s. r. o., ktorá spoločnosť faktúru vystavila a bola dodávateľom žalobcu), že dodávateľom spoločnosti L. Š., s. r. o. vo faktúre označených kuracích prs BRAZIL značky Perdix, ktoré boli predmetom zdaniteľného plnenia, bola spoločnosť PYROSAFESTOL, s.r. o.. Týmto tvrdením konateľ spoločnosti L. P., s.r.o. identifikoval bližšie predmet zdaniteľného plnenia vo faktúre len druhovo označený ako kuracie prsia BRAZIL značky Perdix, keď k uvedenému druhovému označeniu pridal ďalší identifikačný znak, a to znak dodávateľa spoločnosti L. Š., s. r. o. - PYROSAFESTOL, s. r. o. (teda subdodávateľa žalobcu). Uvedené tvrdenie L. Š. je však v priamom rozpore s tvrdením žalobcu, podľa ktorého v spornej faktúre druhovo označený tovar kuracie prsia BRAZIL značky Perdix

pochádzali od subdodávateľa spoločnosti TRADECO, s. r. o.. Za zmienku stojí aj skutočnosť, že konateľka žalobcu účastná výsluchu konateľa spoločnosti L. Š., s.r o. dňa 15.4.2015 svedkovi pri výsluchu neuložila žiadne otázky a ani jeho výpoveď nerozporovala vlastným tvrdením o odlišnom subdodávateľovi. Obrana žalobcu spočívala v tvrdení, že dodávateľom spoločnosti L. Š., s. r. o. bola priamo spoločnosť TRADECO, s. r. o.. Takýto rozpor v otázke subdodávateľa bol podľa názoru krajského súdu spôsobilý privodiť závažné pochybnosti o dôveryhodnosti celej obchodnej transakcie. Správca dane mal na základe vykonaného dokazovania závažné pochybnosti o pravdivosti spornej faktúry, ktoré podľa názoru správneho súdu dôvodne vyvodil z nasledovných skutkových zistení:

- U dodávateľa uvedeného na faktúre, L. Š., s. r. o. resp. u jeho právneho nástupcu SLOVRESPO, s. r. o. ani u osôb, ktoré za tento subjekt mohli konať, nie je možné overiť predmetný zdaniteľný obchod. Akékoľvek ďalšie možnosti správcu dane pri preverovaní predmetného zdaniteľného obchodu v súvisiacej obchodnej účtovnej alebo daňovej dokumentácii sú definitívne zmarené zrušením spoločnosti SLOVRESPO, s. r. o. zlúčením so spoločnosťou K-2 R-A, s. r. o., pričom táto spoločnosť je právnym nástupcom spoločnosti SLOVRESPO, s. r. o.. Spoločnosť K-2 - R-A, s. r. o. bola dňa 02.06.2015 zrušená a 18.06.2015 z dôvodu „ex offo výmaz“ z obchodného registra vymazaná.

- Ďalším článkom reťaze subjektov, ktoré mali byť zapojené do obchodnej transakcie s predmetným tovarom, mala byť spoločnosť PYROSAFESTOL, s.r.o.. Ani u tohto subjektu, alebo jeho právneho nástupcu SLOVRESPO, s. r. o. a osôb, ktoré mohli spoločnosť zastupovať, nebolo možné overiť realizáciu obchodnej transakcie s tovarom, ktorý mal byť následne dodaný spoločnosti COSMO, s. r. o.;

- Pôvod tovaru mal byť u spoločnosti DUO ZH, s. r. o., ale v tomto prípade sa jedná o subjekt, ktorý v kontrolovanom období ani v súčasnosti nevykazuje žiadnu ekonomickú činnosť, teda táto neaktívna spoločnosť sa nikdy do obchodnej transakcie s tovarom uvedeným na predmetnej faktúre, nemohla zapojiť;

- Spoločnosti PYROSAFESTOL, s. r. o. ani DUO ZH, s. r. o. sa nenachádzajú v registri Štátnej veterinárnej a potravinovej správy;

- Nebolo preukázané, že spoločnosť L. Š., s. r. o. nadobudla predmetný tovar, resp. právo nakladať s týmto tovarom ako vlastníkom, od spoločnosti PYROSAFESTOL, s. r. o., správca dane nezískal žiadne dôkazy, ktoré by osvedčili túto spoločnosť.

- Pochybnosti správcu dane o tom, že spoločnosť L. Š., s. r. o. mohla s fakturovaným tovarom nakladať ako vlastníkom, utvrdzuje nasmerovanie na pôvod tovaru u spoločnosti DUO ZH, s. r. o., ktorá sa na základe získaných informácií nijakým spôsobom nemohla zapojiť do obchodných transakcií s tovarom.

5. Zo zisteného skutkového stavu plynul jediný záver, a to, že nebolo preukázané nadobudnutie tovaru uvedeného vo faktúre spoločnosťou L. Š., s.r.o. - v zmysle nadobudnutia oprávnenia spoločnosťou L. Š., s.r.o. fakticky s tovarom nakladať akoby bola vlastníkom tohto tovaru - a to ani od spoločnosti PYROSAFESTOL, s. r. o. a ani od spoločnosti TRADECO, s. r. o.. Vo vzťahu k spoločnosti PYROSAFESTOL, s.r.o. krajský súd v podrobnostiach odkázal na bod 15 tohto rozsudku. Vo vzťahu k spoločnosti TRADECO, s. r. o. skutočnosť, že spoločnosť L. Š., s.r.o. nenadobudla právo nakladať s tovarom akoby bola jej vlastníkom potvrdila výpoveď konateľa TRADECO, s. r. o., ktorý uviedol, že do skladu spoločnosti L. Š., s. r. o. dovezené kuracie prsia BRAZIL, značky Perdix neboli určené pre spoločnosť L. Š., s.r.o. ale pre spoločnosť N & Y s.r.o.. Nemohol totiž súčasne platiť, že ten istý tovar dopravený do Pravenca v určitom čase bol dodaný tak pre spoločnosť N&Y, s. r. o. a súčasne L. Š., s. r. o. (resp. žalobcu), t. j. aby platilo, že v tom istom čase by totožný tovar - predmet plnenia - slúžil na účely unesenia dôkazného bremena o existencii právne významnej skutočnosti v zmysle § 19 zákona o DPH, t. j. dodaní tovaru v prospech dvoch daňových subjektov súčasne.

6. Pokiaľ v daňovom konaní nebolo preukázané, že spoločnosť L. Š., s. r. o. získala právo nakladať s tovarom - s hmotným majetkom v zmysle citovaného ust. § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH (keďže,

ako bolo uvedené vyššie, je pojmovo vylúčené, aby ten istý tovar v rovnakom čase bol použitý ako dôkaz zdaniteľného plnenia dvoch daňových subjektov) nemohol toto právo previesť na žalobcu. K tvrdeniu žalobcu, že tovar dodaný spoločnosťou TRADECO, s. r. o. bol určený pre odberateľa L. Š., s. r. o. a následne žalobcu, odporoval tvrdeniu samotného konateľa L. Š., s. r. o., ktorý k bližšej identifikácii druhovo určeného tovaru mrazené kuracie prsia BRAZIL značky Perdix uviedol, že ich dodávateľom mala byť spoločnosť PYROSAFESTOL, s. r. o. (t. j. neboli dodané priamo od spoločnosti TRADECO, s. r. o.).

7. Krajský súd sa stotožnil s postupom správcu dane v rámci rozloženia dôkazného bremena, pokiaľ sa tento zamerával z hľadiska overenia existencie materiálnej stránky plnenia podľa spornej faktúry na overenie dodávateľa spoločnosti L. Š., s. r. o. podľa označenia konateľom spoločnosti L. Š., s. r. o.. Ak sa mal zidentifikovať (individualizovať) a v daňovom konaní preukázať, že tovar dodal konkrétny, vo faktúre označený dodávateľ (ktorá okolnosť je významná k priradeniu daňovej povinnosti dodávateľa konkrétnemu tovaru, pričom je rozhodný aj deň dodania, cena, resp. iná bližšia špecifikácia tovaru), potom nemožno prehliadnuť informáciu poskytnutú samotným vystaviteľom faktúry (v danom prípade spoločnosťou L. Š., s. r. o.) slúžiacu k bližšej identifikácii vo faktúre druhovo označeného tovaru. Pokiaľ dodávateľ bližšie identifikuje pôvodne druhovo určený tovar tak, že išlo o tovar, ktorý spoločnosti L. Š., s. r. o. dodala spoločnosť PYROSAFESTOL, s. r. o., potom to bol údaj - znak, ktorý mohol prispieť k individualizácii - rozlíšeniu tohto druhovo určeného tovaru od tovaru rovnakého druhu totožného dodávateľa ale iného subdodávateľa.

8. Správca dane ani žalovaný nerozporovali existenciu tovaru na sklade v Pravenci. Pokiaľ sa teda na sklade v Pravenci určitý tovar nachádzal, vzhľadom na charakter tovaru - jeho druhové označenie a nedostatok ďalších dôkazov napr. osvedčujúcich pohyb tovaru na sklade a jeho bližšie označenie, nemohla samotná táto skutočnosť preukázať, že tento tovar bol tovarom dodaným do skladu v Pravenci pre spoločnosť L. Š., s. r. o. a následne žalobcu. Rovnako je potrebné vyvodiť záver, že predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom nebola existencia tovaru a jeho následné dodanie jeho odberateľom, ale náležitosti zdaniteľného obchodu zachytené v došlej faktúre (rovnako rozsudok NS SR č. k. 1Sžf/91/2015 z 24. januára 2017). Právne relevantné bolo teda preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu, a tiež to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sa viazali na dodávateľa žalobcu a nie na jeho odberateľa.

9. Pokiaľ žalobca na preukázanie unesenia dôkazného bremena odkazoval na výpoveď konateľa spoločnosti TRADECO, s. r. o. (ktorý dôkaz priložil k podanému odvolaniu) v nadväznosti na žalobcom označené rozsudky ESD vo vzťahu k výkladu Smernice ES 2006/112, považoval krajský súd za potrebné poznamenať, že práve ním označený dôkaz svedčal v neprospech jeho tvrdení v nadväznosti na právne závery ESD, nakoľko konateľ spoločnosti TRADECO, s. r. o. vo svojej výpovedi uviedol, že tovar dovezený do skladu v Pravenci nebol určený pre spoločnosť L. Š., s. r. o.. Tovar bol dodaný pre spoločnosť N&Y, s. r. o.. Z uvedeného bolo zrejmé, že zámerom spoločnosti TRADECO, s. r. o. nebolo oprávniť spoločnosť L. Š., s. r. o. fakticky nakladať s dodaným tovarom, ako by bol vlastníkom tohto tovaru, nakoľko dovezený tovar bol vopred spoločnosťou TRADECO, s. r. o. určený pre spoločnosť N&Y, s. r. o..

10. Pokiaľ žalobca na podporu svojich tvrdení a dôvodnosti žaloby poukazoval na uznesenie Okresného riaditeľstva PZ, Odboru kriminálnej polície, Oddelenia vyšetrovania Prievidza, ČVS.: ORP-387/2-VYS-PD-2016 zo 07.12.2016, mal krajský súd za to, že ani rozhodnutie orgánov činných v trestnom konaní v uvedenej veci neboli spôsobilé preukázať dôvodnosť žaloby žalobcu. Pri vydaní žalobou napadnutého rozhodnutia sa daňové orgány riadili a aplikovali Daňový poriadok a Zákon o dani z pridanej hodnoty. V súlade s uvedenými právnymi predpismi správne orgány postupovali a zo zistení v daňovom konaní vyvodili vo veci závery, ktoré boli premietnuté do rozhodnutí správnych orgánov. V tomto smere bolo potrebné zdôrazniť, že 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 daňových priznaniach uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím (obdobne rozsudok

Najvyššieho súdu SR č. k. 4Sžf/30/2014 zo 17.02.2015). Uvedené potom v intenciách daného prípadu znamená, že zatiaľ čo orgány činné v trestnom konaní vyhodnotia existujúcu pochybnosť zo spáchania skutku v zmysle trestnoprávnej zásady in dubio pro reo v prospech obvineného; v daňovom konaní k takémuto prístupu dospieť nemožno. V daňovom konaní bolo potrebné nad akúkoľvek pochybnosť preukázať, že žalobca nadobudol predmet plnenia od spoločnosti L. Š., s. r. o.. V tomto smere však žalobca dôkazné bremeno neunesol. Pochybnosti o dodaní tovaru žalobcovi spoločnosťou L. Š., s. r. o. nemožno vyhodnotiť v prospech žalobcu.

11. Krajský súd dospel k záveru, že žalobou napadnuté rozhodnutie neodporuje ani rozhodovacej praxi ESD v otázkach výkladu ES Smernice č. 2006/112. V daňovom konaní totiž (ako bolo podrobne rozvedené na iných miestach v tomto rozsudku) nebol preukázaný prevod hmotného majetku spoločnosti L. Š., s.r.o. spoločnosťou PYROSAFESTOL, s. r. o. (ani spoločnosťou TRADECO, s. r. o., ktorého ako subdodávateľa označil žalobca), ktoré by oprávnili spoločnosť L. Š., s. r. o. fakticky nakladať s tovarom (akoby bola spoločnosť ich vlastníkom). Spoločnosť L. Š., s. r. o. nemohla k „cudzímu tovaru“ (t. j. tovaru dovezenému do skladu spoločnosti L. Š., s. r. o. avšak určenému dodávateľom tovaru pre iného odberateľa) preniesť oprávnenie nakladať s tovarom. Jeden identický tovar nemôže slúžiť k preukázaniu splnenia hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH v rovnakom čase v prospech dvoch daňových subjektov.

12. Žalobca vo včas podanej kasačnej sťažnosti napadol rozhodnutie krajského súdu v celej výrokovvej časti a kasačnú sťažnosť odôvodnil v zmysle ust. § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, vo vzťahu k neuznaniu daňových výdavkov žalobcu v sume 9 561,08 eur súvisiacich s plnením prijatým od dodávateľa L. Š., s.r.o..

13. V konaní správca dane ani žalovaný nespochybnil,

- žalobca disponoval faktúrou, vystavenou jeho dodávateľom, spoločnosťou L. Š., s.r.o., ktorú mal riadne zaúčtovanú, vrátane dodacieho listu, CMR a dokladu o úhrade kúpnej ceny za tovar,

- kúpna cena za tovar v zmysle faktúry č. 14VF0313 uhradená prevodom na bankový účet dodávateľa L. Š., s.r.o.,

- dodávateľ žalobcu, spoločnosť L. Š., s.r.o. do zápisnice o ústnom pojednávaní uskutočnenom dňa 15.04.2015, dodanie tovaru žalobcovi, tak ako to 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 predloženej faktúre, ktorý bol dodaný žalobcovi, sa v sklade dodávateľa, spoločnosti L. Š., s.r.o. v Nitrianskom Pravne skutočne nachádzal,

- tovar totožného druhu, v rovnakom množstve, ako žalobca nadobudol od svojho dodávateľa, spoločnosti L. Š., s.r.o. a tak ako bol deklarován na faktúre žalobca v ten istý deň dodal svojmu obchodnému odberateľovi AO DA Handels GmbH do Rakúska.

14. Žalobca nerozporoval, že tovar bol spoločnosti L. Š., s.r.o. dodaný od spoločnosti Pyrosafestol, s.r.o. dodávaný v rámci subdodávky z ČR od spoločnosti TRADECO, s.r.o.. Krajský súd logicky vôbec nerozlišoval, že tovar bol spoločnosti dodaný jeho dodávateľom, uvedeným na faktúre, a to spoločnosťou Pyrosafestol, s.r.o. avšak tento bol dopravený z Čiech od spoločnosti TRADECO, spol. s.r.o. o čom svedčí aj CMR.

15. Krajský súd opomenul podstatnú a rozhodujúcu skutočnosť, a to že uvedený dôkaz bol zabezpečený v rámci inej daňovej kontroly u žalobcu, t.j.za zdaňovacie obdobie jún 2013. Potom aj predmetom

ústneho pojednávania v rámci medzinárodného dožiadania bolo primárne preverenie iného zdaniteľného plnenia. Žalobca v súvislosti s vypočutím svedka p. J. v inom konaní poukazoval na skutočnosť, že spoločnosť TRADECO, spol. s.r.o. dlhodobo tovar spoločnosti L. Š., s.r.o. dodávala.

16. Bolo nesporné, že dodanie tovaru a jeho predaj spoločnosti N&Y, potvrdil P. J., konateľ spoločnosti TRADECO spol. s.r.o. v súvislosti s daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie jún 2013. V konaní vo veci samej však tovar dodávala spoločnosť TRADECO spol. s.r.o. spoločnosti Pyrosafetol, s.r.o. resp. jeho subdodávateľovi DUO ZH, s.r.o. a prepravovala priamo do skladu spoločnosti L. Š.B., s.r.o. teda rozhodne nemohlo ísť o dodanie tovaru v prospech dvoch daňových subjektov ako tvrdí krajský súd.

17. Krajský súd ako podstatný a rozhodujúci dôvod nepriznania nároku žalobcu vzhliadol v ním tvrdených rozporoch v osobe dodávateľa žalobcu, resp. viacerých dodávateľov a s tým nesprávne vysloveným dodaním tovaru v prospech rôznych subjektov, avšak vôbec sa nezaoberal inou podstatnou a rozhodujúcou skutočnosťou, a to splnenie zákonných podmienok pre priznanie deklarovaného nároku a s tým spojené dodanie tovaru podľa zákona č. 222/2004 Z.z. v platnom znení.

18. Žalobca už v podanej žalobe namietal, že správca dane a žalovaný nesprávne vykladali pojem dodanie tovaru a nesprávne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia. Krajský súd sa však uvedenou otázkou nezaoberal, pritom dodanie tovaru je základnou podmienkou priznania nároku na nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty. V rámci daňovej kontroly bolo nesporne preukázané, že dodávateľ žalobcu, spoločnosť L. Š., s.r.o. tovar, ktorý predal žalobcovi reálne nadobudol, tento mu bol dodaný do skladu v Nitrianskom Pravne, kde si ho žalobca osobne skontroloval a prevzal.

19. Žalobca preukázal splnenie podmienok pre priznanie ním deklarovaného nároku t.j. formálnu a materiálnu podmienku, tým, že tovar skutočne kúpil od svojho dodávateľa, tento prevzal, zaplatil zaň kúpnu cenu a pre účely uskutočnenia svojich zdaniteľných plnení ho následne predal svojim odberateľom. Z pohľadu hmotnoprávneho posúdenia podmienky pre priznanie nároku na nadmerný odpočet má pojem „dodanie tovaru“ vlastný autonómny obsah, ktorý žalobca deklaruje predovšetkým predloženou faktúrou vystavenou platiteľom dane.

20. Žalobca poukázal na judikatúru ESD C-78/12 a rozsudok C-227/14 PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Sefanek, Jaroslaw Stefanek. V uvedenom prípade ani správca dane, ani žalovaný, reálnu existenciu tovaru v sklade dodávateľa, spoločnosti L. U., s.r.o. nespochybnili, tzn. nespochybnili, že tovar sa v sklade nachádzal. Súčasne žalovaný a správca dane nespochybnili skutočnosť, že tovar, kuracie prsia BRAZIL, značka Perdix, v deklarovanom množstve, tak ako boli žalobcovi predané, boli následne dodané jeho odberateľom do Rakúska a Maďarska. Nebolo sporné, že tovar v deklarovanom množstve bol do skladu odberateľa žalobcu dodaný, tento sa na sklade reálne nachádzal a bol naložený na nákladné vozidlo, ktoré tovar viezlo odberateľovi žalobcu do Rakúska.

21. Žalobca ďalej poukázal na rozsudky Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 13S/2/2017, sp.zn. 13S/54/2017 a sp.zn. 11S/3/2017 a 11S/19/2017.

22. Žalobca navrhol aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti na ďalšie konanie. Žalovanému navrhol uložiť povinnosť nahradiť trovy konania vo výške 100%.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril, že žalobca v nej uviedol dôvody, ktoré vo svojej podstate boli predmetom preskúmania žalovaným v odvolacom konaní aj súdneho prieskumu na krajskom súde. Žalovaný preto trval v plnom rozsahu na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Žalovaný navrhol, aby kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok krajského súdu najvyšší súd vecne správne potvrdil.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný [ §438 ods. 2 SSP], po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania, zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 SSP, bez

nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je v zmysle § 462 ods. 1 SSP dôvodná, a preto rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu. o zrušení napadnutého rozsudku a o vrátení veci krajskému súdu na ďalšie konanie.

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol právoplatný rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k.20S/70/2016-91 zo dňa 20.02.2018, ktorým zamietol žalobu podľa § 190 SSP a žalobcovi a žalovanému nepriznal náhradu trov konania. Rozhodnutím č. 102766370/2016 zo dňa 17.03.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým bol žalobcovi určený rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 11 632,64 eur za zdaňovacie obdobie marec 2014. Správca dane žalobcovi taktiež nepriznal nadmerný odpočet na tejto dani v sume 9 561,08 eur a vyrubil mu daň 2 071,56 eur. Správca dane a žalovaný neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry od dodávateľa L. Š., s.r.o. so sídlom NN. L. X XXX, za dodanie tovaru - kuracie prsia BRAZIL značka PERDIX.

26. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Žiline z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

27. Podľa § 177 ods. 1 SSP správnu žalobou sa žalobca môže domáhať ochrany svojich subjektívnych práv proti rozhodnutiu orgánu verejnej správy alebo opatreniu orgánu verejnej správy.

28. Podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom ku dňu 31.03.2014 (ďalej len zákon o DPH) dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnuteľné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí.

5a) § 28 ods. 2 zákona Národnej rady Slovenskej republiky č. 566/1992 Zb. v znení zákona č. 659/2007 Z.z.

Čl. 12 ods. 12.1 Protokolu o Štatúte Európskeho systému centrálnych bánk a Európskej centrálnej banky (Ú.v. EÚ C 321E, 29.12.2006).

Čl. 111 ods. 1 až 3 Zmluvy o založení Európskeho spoločenstva v platnom znení (Ú.v. EÚ C 321E, 29.12.2006).

29. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. 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.

30. 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.

31. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) citovaného zákona 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.

32. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) citovaného zákona 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.

33. Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní v znení účinnom ku dňu právoplatnosti žalobou napadnutého rozhodnutia, t. j. k 29.03.2016 (ďalej len Daňový poriadok) 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. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných priet'ahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

35. 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.

36. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

37. 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, 2)

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.

2) Napríklad zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

38. 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.

39. 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.

40. 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.

41. Z obsahu pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil, že žalobca podal daňové priznanie pre daň z pridanej hodnoty za marec 2014, v ktorom uviedol nadmerný odpočet 9 561,08 eur. Podľa výsledkov daňovej kontroly nebol sťažovateľovi priznaný uplatnený nadmerný odpočet, bol zistený rozdiel oproti uplatnenej sume v čiastke 11 632,64 eur a vyrubená daň vo výške 2 071,56 eur.

42. Najvyšší súd Slovenskej republiky vo svojej rozhodovacej činnosti už v minulosti riešil obdobnú právnu vec, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom. V zmysle ustanovenia § 464 ods. 1 SSP kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžfk/3/2018 zo dňa 27.02.2019 a na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/5/2018 zo dňa 28.02.2019 v obdobnej veci, ktorých prevzatú časť následne uvádza:

43. Najvyšší súd v tejto súvislosti poukazuje na európsku judikatúru (rozsudok Súdneho dvora EU č. C-277/14), vychádzajúcu zo šiestej smernice, 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). 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).

44. V prípade, ak daňový orgán spochybní zrealizovanie dodávky alebo skonštatuje nezrovnalosti, ktorých sa mal dopustiť vystaviteľ faktúry s prihliadnutím na objektívne skutočnosti, je na ňom, aby sám preukázal, že adresát vedel alebo mal vedieť, že plnenie uvádzané ako základ vzniku práva na odpočet, bolo súčasťou podvodu na DPH bez toho, aby takéto poverovania vyžadoval od daňového subjektu. Samozrejme, je potrebné, aby sa ku každému prípadu pristupovalo individuálne a aby daňové orgány vyhodnocovali skutkové zistenia vo vzájomnej súvislosti, s prihliadnutím na obvyklú obchodnú činnosť a možnosti daňového subjektu pri overovaní si dôveryhodnosti svojich obchodných partnerov.

45. Z dôkazných prostriedkov zabezpečených v rámci výkonu daňovej kontroly v danom prípade nie je možné konštatovať, že žalobca mal alebo mohol mať indície smerujúce k podozreniu o existencii nezrovnalostí alebo podvodu, ktoré by mohli byť dôvodom na vyžadovanie aktivity z jeho strany, na preverenie si spoľahlivosti svojho dodávateľa. Z uvedeného dôvodu považuje najvyšší súd závery žalovaného o fiktívnosti dodávky a vedomí žalobcu o podvodných konaniach dodávateľov za nepreukázané a v tomto štádiu doposiaľ vykonaného dokazovania za predčasné.

46. V rámci výkonu kontroly neboli zo strany správcu dane preukázané žiadne objektívne skutočnosti, ktoré by mali viesť k záveru, že právo uplatňované žalobcom je nárokované podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. Žalovaný žiadnym relevantným spôsobom nepreukázal nesplnenie hmotnoprávnej podmienky pre uplatnenie odpočtu dane, a to nesplnenie podmienky prevodu práva na žalobcu, teda oprávnenia nakladať s tovarom ako vlastník. Výsloveniu záveru žalovaným, vo vzťahu k neuznaniu odpočtu, nepredchádzalo žiadne vyhodnotenie dôkazov, ich porovnanie s tvrdenými skutočnosťami žalobcom, prípadne ďalšími okolnosťami.

47. Najvyšší súd považuje toto východisko za nesprávne. Správca dane k problému pristúpil z hľadiska právnu praxou súdov pri zisťovaní vlastníckeho práva, v zmysle zásady, že „nikto nemôže na iného previesť viac práv ako má sám“ (Nemo plus iuris ad alium transferre potest quam ipse habet). Správca

dane sa zameril na existenciu platného právneho titulu k tovaru. V tejto časti ide o nesprávne právne východisko, pretože ide v danom prípade o skúmanie faktického stavu, reálneho nakladania s tovarom ako vlastník. Zákon o DPH zámerne nepožíva vlastník, 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.

48. Najvyšší súd dospel k záveru, že v ďalšom konaní správca dane musí preskúmať dodanie tovaru v právnom vzťahu L. Š. 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. Nepreukázalo sa (v spise sa nenachádza žiaden doklad, ktorý by takúto skutočnosť preukazoval alebo naznačoval), že by sa žalobca vedome podieľal na podvodnej činnosti svojich dodávateľov, (ktorá sa aj najvyššiemu súdu javí ako netransparentná a spochybniteľná) alebo, že by mal vedomosť o zneužívaní princípov systému DPH týmito subjektami, pričom ani pochybnosti správcu dane o fiktívnosti predmetnej dodávky do dispozície žalobcu, sa nezakladajú na jeho relevantných zisteniach.

49. Vzhľadom na uvedené skutočnosti najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/70/2016-91 zo dňa 20.02. 2018 podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

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

51. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline a vec mu vrátil na ďalšie konanie a v kontexte s vyššie citovaným ustanovením o trovách kasačného konania, o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

52. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.