

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/4/2019
Identifikačné číslo spisu: 2017200165
Dátum vydania rozhodnutia: 06.10.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2017200165.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Nory Halmovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): GOLDEN TOBACCO s.r.o., so sídlom Vozokany 380, IČO: 45 530 912, zastúpeného JUDr. Borisom Štanglovičom, advokátom so sídlom Jarmočná 2264/3, Šaľa, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100555253/2017 z 30. marca 2017, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/56/2017-54 z 27. júna 2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/56/2017-54 z 27. júna 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 Trnave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 20S/56/2017-54 z 27.06.2018 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100555253/2017 z 30.03.2017, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj „Daňový poriadok“) potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 104349825/2016 z 23.11.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2 500,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014. Správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2014 zo sumy 3 317,75 € na sumu 817,75 €. Krajský súd úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preverovaním správcu dane nebolo potvrdené dodanie výrobnej linky od českého dodávateľa INFERATO, a.s. obchodnej spoločnosti Viktória B s.r.o., ktorá vystavila spornú faktúru za prenájom výrobnej linky žalobcovi. Vo svedeckej výpovedi konateľ spoločnosti Viktória B s.r.o. síce potvrdil uskutočnenie zdaniteľného obchodu - prenájmu výrobnej linky

pre žalobcu, avšak svoju výpoveď nepodložil žiadnymi hodnovernými dôkazmi a k jednotlivým zisteniam správcu dane sa nevedel vyjadriť. Konateľ žalobcu uviedol, že výrobná linka bola k nemu prepravená kamiónom. Pravdivosť tohto tvrdenia sa však nepotvrdila. Podľa dokladov predložených spoločnosťou Viktória B s.r.o. mala prepravu vykonať spoločnosť RIOR s.r.o., avšak táto uviedla, že výrobnú linku k žalobcovi neprepravila, so spoločnosťami INFERATO, a.s. a Viktória B s.r.o. nikdy neobchodovala, predložené CMR doklady, v zmysle ktorých mala byť žalobcovi fyzicky dodaná výrobná linka, nevystavila. Konateľ spoločnosti INFERATO, a.s. uviedol, že výrobnú linku prepravil sám na svojom osobnom vozidle a prívesnom vozíku, avšak ani táto výpoveď sa nepotvrdila, čím nebolo preukázané ako a od koho žalobca linku skutočne fyzicky nadobudol. Taktiež bolo zistené, že spoločnosť Viktória B s.r.o. neuhradila faktúry za nákup výrobnéj linky od spoločnosti INFERATO, a.s. a ani žalobca neuhradil faktúry za prenájom výrobnéj linky od spoločnosti Viktória B s.r.o. Z dôvodu, že nebolo preukázané nadobudnutie výrobnéj linky spoločnosťou Viktória B s.r.o., nemohla táto spoločnosť predmetnú výrobnú linku prenajímať žalobcovi a deklarované zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako to má vyplývať z predloženej faktúry.

3. Zároveň bolo zistené, že žalobca nevykonával reálnu podnikateľskú činnosť, čo preukazujú aj podané daňové priznania a vyjadrenie žalobcu. Z analýzy podaných daňových priznaní a z predloženého účtovníctva žalobcu vyplýva, že žalobca nevykonával reálnu podnikateľskú činnosť, vykazuje vysoké straty a len čerpá nadmerné odpočty. Žalobca teda nepreukázal, že predmetnú výrobnú linku použil na reálnu podnikateľskú činnosť, na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení, svojich dodávok a služieb, a preto neboli splnené podmienky na vznik práva na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH.

4. Podľa krajského súdu v záujme úspešného uplatnenia odpočtu dane bolo potrebné, aby žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a konal s odbornou starostlivosťou, vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu bude spochybnené. V tomto smere však žalobca svoje dôkazné bremeno neuniesol.

5. S prihliadnutím na kontrolné zistenia realizované za účelom preverenia pravdivosti žalobcom predkladaných daňových dokladov, resp. na verifikáciu žalobcom deklarovaného prijatého zdaniteľného plnenia, krajský súd konštatoval, že námietkam žalobcu nemožno priznať dôvodnosť. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, vypočutím svedkov - konateľov dodávateľa žalobcu, dodávateľa prenajímateľa predmetnej výrobnéj linky, ako i prepravcov, ktorí mali realizovať prepravu výrobnéj linky v rámci obchodného reťazca, avšak deklarované dodanie predmetu nájmu prenajímateľovi žalobcu, ani žalobcovi v zmysle § 8 a § 9 zákona o DPH sa nepotvrdilo. Podľa názoru krajského súdu bolo objektívne spochybnené žalobcom deklarované prijatie plnenia - služby od prenajímateľa uvedeného na faktúre, čo je jednou zo základných podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH na uznanie práva na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenie od platcu DPH.

6. Krajský súd ďalej uviedol, že žalobca relevantne nespochybnil ani žalovaným v dôvodoch preskúmaného rozhodnutia doplnený ďalší dôvod, pre ktorý nemožno právo na odpočet dane zo spornej faktúry priznať, a to nesplnenie zákonnej podmienky použitia deklarovaného zdaniteľného plnenia na dodávky tovarov a služieb žalobcom, t.j. na jeho vlastné zdaniteľné plnenia. Nesplnenie tejto podmienky žalovaný racionálne odôvodnil vyhodnotením podnikateľskej činnosti žalobcu, vyplývajúcej z obsahu daňovým orgánom dostupných daňových priznaní a účtovníctva žalobcu, z ktorej v tomto prípade nebolo preukázané priame a bezprostredné spojenie výdavkov s plneniami na výstupoch žalobcu.

7. Za takejto dôkaznej situácie krajský súd konštatoval, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania bolo zrejmé, že žalobcom predloženému daňovému dokladu vo svetle kontrolných zistení v rámci preverovania pôvodu predmetu nájmu - výrobnéj linky, chýba reálny základ, tak vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi služby, ako aj vo vzťahu k zákonom predpokladanému použitiu žalobcom prijatého zdaniteľného plnenia. Zistenia daňových orgánov oprávnene vzbudzujú dosiaľ neodstránené

zásadné pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného obchodu práve deklarovaným spôsobom, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu, vo vzťahu ku ktorej dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt (§ 24 ods. 1 daňového poriadku).

8. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť žalobca z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP. Navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu alebo žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného.

9. V dôvodoch uviedol, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Žalobca tvrdil, že existencia linky na výrobu cigariet a nájmovej zmluvy medzi ním a jeho prenajímateľom zakladá právo na odpočítanie dane, nakoľko žalobca preukázal vznik daňovej povinnosti a vznik práva na odpočítanie dane zo služby. Poukázal pritom na § 19 ods. 2 zákona o DPH v spojení s § 49 ods. 1 zákona o DPH. Pochybnosti súdu o nadobudnutí predmetu nájmu nie sú voči žalobcovi relevantné, nakoľko žalobca nemá nijakú možnosť tieto vzťahy, predchádzajúce prenajatiu predmetnej linky na výrobu cigariet, skúmať a overovať.

10. Žalobca mal za to, že počas daňovej kontroly riadne predložil všetky listinné dôkazy, ktorými vydokladoval a dokázal splnenie svojich povinností, ktoré mu ukladá zákon o DPH, a teda preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z tovaru alebo služby. Podľa žalobcu nie je možné trestať ho za skutočnosť, že sa mu pri vynaložení podnikateľského úsilia nepodarilo uskutočniť obchody, ktoré pri prenájme predmetnej linky na výrobu cigariet uskutočniť plánoval.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského 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).

13. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/56/2017-54 z 27.06.2018, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100555253/2017 z 30.03.2017, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 104349825/2016 z 23.11.2016, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 2 500,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014, správca dane znížil žalobcovi nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie október 2014 zo sumy 3 317,75 € na sumu 817,75 € na základe neuznania žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 2014008 z 31.10.2014 za nájom výrobnéj linky na výrobu cigariet od spoločnosti Viktória B s.r.o.

14. Z obsahu administratívneho spisu mal kasačný súd za preukázané, že zamestnanci Daňového úradu v Trnave vykonali u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až júl 2014 a september až december 2014. Na podklade jej výsledkov vydal Daňový úrad v Trnave rozhodnutie č. 104349825/2016 z 23.11.2016.

15. Kasačný súd mal z obsahu administratívneho spisu ďalej za preukázané, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca si v zdaňovacom období október 2014 uplatnil odpočítanie dane za nájom výrobnéj linky od spoločnosti Viktória B s.r.o. na základe faktúry č. 2014008 z 31.10.2014, s dátumom dodania 31.10.2014, základ dane 12 500,- € plus 20% DPH, t.j. 2 500,- €.

16. Správca dane vo veci vykonal dokazovanie preverovaním dodania výrobnéj linky od českého dodávateľa INFERATO, a.s. pre spoločnosť Viktória B s.r.o., ktorej prenájom pre žalobcu spoločnosť Viktória B s.r.o. deklaruje.

17. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd ďalej zistil, že správca dane na základe vykonaného dokazovania konštatoval, že žalobca nevykonával reálnu podnikateľskú činnosť, čo preukazujú aj podané daňové priznania. Z daňových priznaní k DPH podaných žalobcom vyplýva, že za zdaňovacie obdobia marec 2014 až apríl 2017 vykázal základ dane len vo výške 26 262,54 € a deklaroval vlastnú daňovú povinnosť vo výške 2 782,99 € a nadmerný odpočet vo výške 62 401,34 €. V daňových priznaniach na dani z príjmov právnických osôb za rok 2014 a 2015 vykázal záporný výsledok hospodárenia za účtovné obdobie po zdanení spolu vo výške -280 218,00 €. Uvedené, podľa názoru správcu dane, preukazuje, že žalobca predmetnú výrobnú linku nevyužíval na svoje zdaniteľné obchody, čím nebola naplnená podmienka pre uplatnenie odpočítania dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, a preto konštatoval, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane zo spornej faktúry neoprávnené.

18. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. 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.

24. 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.

25. Podľa § 2 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

26. Podľa § 9 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním

tovaru podľa § 8, vrátane poskytnutia práva užívať hmotný majetok.

27. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

28. 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.

29. 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 ods. 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.

30. Kasačný súd uvádza, že zákon viaže vznik nároku na odpočet DPH na kumulatívne splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Zákonodarca z dôvodu zabránenia zneužitia práva požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8 a § 9 zákona o DPH), a to práve osobou uvedenou na faktúre.

31. V prejednávanej veci, na základe vykonaného dokazovania správcou dane, ktoré bolo zamerané na preverenie pravdivosti žalobcom predkladaných daňových dokladov a verifikácie žalobcom deklarovaného prijatého zdaniteľného plnenia, kasačný súd konštatuje, že námietkam žalobcu nie je možné prisvedčiť.

32. Správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie, a to vypočutím svedkov - konateľov žalobcu, dodávateľa žalobcu, dodávateľa tvrdeného prenajímateľa predmetnej výrobnéj linky ako aj prepravcov, ktorí mali realizovať prepravu výrobnéj linky v rámci celého obchodného reťazca. Zo zistených skutočností je nesporné, že deklarovaný dodávateľ linky, spoločnosť Viktória B s.r.o., predmetnú výrobnú linku nenadobudol, a preto ju následne nemohol žalobcovi dodať a prenajímať.

33. Táto skutočnosť osvedčuje prijatý záver správcu dane ako aj žalovaného, s ktorým sa krajský súd správne stotožnil, že v danom prípade neboli splnené zákonné podmienky pre vznik práva na odpočítanie dane upravené v § 49 až § 51 zákona o DPH.

34. V prejednávanej veci nebola sporná existencia výrobnéj linky, spornou bola otázka jej skutočného prenajímateľa. Dokazovaním správcu dane, tak ako je zachytené v administratívnom spise bolo, podľa názoru kasačného súdu, objektívne spochybnené prijatie deklarovaného plnenia od prenajímateľa uvedeného na faktúre, čo je jednou zo základných podmienok pre uznanie práva na odpočet dane za prijaté zdaniteľné plnenie od platcu DPH (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH). Zo zistení správcu dane nesporne vyplýva, že zo žalobcom predloženého daňového dokladu, v rámci preverovania pôvodu predmetu nájmu, absentuje reálny základ, tak vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi služby, ako aj vo vzťahu k zákonom predpokladanému použitiu žalobcom prijatého zdaniteľného plnenia. Kasačný súd konštatuje, že zistenia daňových orgánov dostatočne preukázali neodstránenie pochybností o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu, na základe ktorého si žalobca uplatnil právo na odpočet dane.

35. Kasačný súd v súvislosti s vyššie uvedeným poukazuje aj na svoje skoršie rozhodnutia v obdobných veciach tých istých účastníkov konania sp.zn. 6Sžfk/4/2019 zo 16.01.2020, sp.zn. 10Sžfk/9/2019 z 28.04.2020, sp.zn. 10Sžfk/10/2019 z 28.04.2020, sp.zn. 10Sžfk/14/2019 z 28.04.2020 a sp.zn. 3Sžfk/20/2019 z 02.05.2019.

36. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, kasačný súd kasačnú sťažnosť žalobcu

podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

37. 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.

38. 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.