

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/38/2018
Identifikačné číslo spisu: 1016200845
Dátum vydania rozhodnutia: 29.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1016200845.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JAZO, s.r.o. v likvidácii, so sídlom Rebarborová 1, Bratislava, IČO: 35 820 535, zastúpeného JUDr. Adelou Válockou, advokátkou so sídlom Radvanská 1, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 278497/2016 zo 16. marca 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/100/2016-39 z 11. júla 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/100/2016-39 z 11. júla 2017 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 Bratislave (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 5S/100/2016-39 z 11.07.2017 žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 278497/2016 zo 16.03.2016 podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol a žalobcovi voči žalovanému náhradu trov konania podľa § 167 ods. 1 SSP nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 278497/2016 zo 16.03.2016 žalovaný ako odvolací orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 1779255/2015/9104401/Sap zo 16.12.2015 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“).

3. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane za zdaňovacie obdobie február 2010 určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 28 507,03 € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“, resp. „DPH“), znížil uplatnený nadmerný odpočet zo sumy 28 828,72 € na sumu 321,69 €.

4. Prvostupňové rozhodnutie správca dane odôvodnil porušením § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 v spojení s § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Počas daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie február 2010, ktorá predchádzala prvostupňovému rozhodnutiu, správca dane preveroval opodstatnenosť nároku žalobcu na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry za granitovú dlažbu č. 2010016 z 25.02.2010 od spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., Na Hrebienku 30, Bratislava, IČO: 35 835 737, pričom preveroval aj ďalšie súvisiace obchody v zistenom dodávateľsko-odberateľskom reťazci (FOR DESIGN, s.r.o., S&J PRESSBURG plus, s.r.o., JAZO, s.r.o., J.K.Consult s.r.o., SONEX BUSINESS, INC.). Správca dane uviedol, že vykonaným šetrením nezistil pôvod tovaru uvedeného na faktúrach, nebol predložený žiadny relevantný dôkaz o jeho existencii, nezistil konečného spotrebiteľa tovarov, krajinu spotreby tovarov a teda krajinu odvedenia dane. Konštatoval, že platitelia dane zúčastnení v obchodnom reťazci v tuzemsku nepreukázali vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Preverovaný pohyb tovarov správca dane vyhodnotil tak, že spoločnosti zapojené do reťazových obchodov obchodovali s fiktívnym tovarom. Všetky zistenia podľa správcu dane nasvedčujú tomu, že skutočným účelom obchodov bolo profitovať na odpočítaní DPH v zdaňovacom období február 2010 s cieľom získania daňovej výhody, čím došlo k porušeniu zásady zákazu zneužitia práva na odpočítanie dane.

5. Žalovaný v rozhodnutí o odvolaní zaujal názor, že účtovnými dokladmi deklarované transakcie na strane dodávateľov aj odberateľov žalobcu nenesú znaky základných obchodných princípov a podporujú správnosť názoru správcu dane, že k dodávkam granitových dosiek (tovaru) nedošlo, z týchto dôvodov:

- tovar je na faktúrach označený len všeobecným spôsobom bez bližšej špecifikácie druhu, farby, kvalitatívnej triedy, rozmeru, hrúbky a iných charakteristík, ktoré by ho presne určovali;
- pohyb tovaru v reťazci tuzemských ale i zahraničných spoločností prebehol len formálne - „papierovo“, všetky spoločnosti na území SR zapojené v reťazci deklarujú, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ktorá patrí P.
- tovar je následne fakturovaný ako intrakomunitárne dodanie v rámci EÚ a následne na územie tretích štátov (USA a Srbsko), kde sa realnosť dodania nepotvrdila;
- z odpovede na medzinárodnú žiadosť o informácie od českej daňovej správy vyplynulo, že bola vykonaná iba dokladová kontrola tovaru, fyzické kontroly tovaru neboli v evidencii colného úradu zaznamenané;
- pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nie je známy a ich vysoká cena na faktúrach vylučuje konečného spotrebiteľa, o čom svedčí i tá skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar je niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom ani raz neopustil sklad, v ktorom bol zložený;
- v spoločnostiach zapojených do obchodných reťazcov dochádza často k zmene konateľov;
- pre všetky spoločnosti v reťazci s výnimkou spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a KLIMEX STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktoré vlastní pán A., platí, že nezamestnávajú žiadnych zamestnancov, nevlastnia žiaden majetok a nepreukázali žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti deklarovanej vo faktúrach.

6. Žalovaný tiež uviedol, že správca dane postupoval pri hodnotení dôkazov v súlade s § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Dospel k názoru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu nepodarilo preukázať prijatie deklarovaných obchodov, ani následné dodanie. Podľa žalovaného správca dane dodržal zásadu ekonomického dosahu právneho úkonu na daň, teda hodnotil právne úkony podľa skutočného obsahu, ktorým bol v prejednávacom prípade profit z odpočítania dane s cieľom získať daňovú výhodu, čo je v rozpore s platnou legislatívou.

7. Krajský súd mal podľa odôvodnenia rozsudku za to, že správne orgány konali v súlade so zásadami spravodlivého procesu, pričom za kľúčové považoval posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom. Stotožnil sa so záverom žalovaného, že prostredníctvom žalobcu prebiehala fakturácia tovaru v reťazci obchodných spoločností, avšak bez reálneho dodania. Podľa krajského súdu sa nepodarilo zistiť pôvod a fyzickú existenciu deklarovaného tovaru v reťazci spoločností FOR DESIGN, s.r.o. - S&J PRESSBURG plus, s.r.o. - JAZO, s.r.o., a všetko nasvedčuje tomu, že skutočným účelom bolo iba profitovať na nadmerných odpočtoch DPH.

8. Ďalej krajský súd rozsiahlo vysvetľoval, že na uznanie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby daňový subjekt v pochybnostiach preukázal aj reálnosť obchodu (popri formálnych náležitostiach) a skutočnú existenciu tovaru. Keďže krajský súd nezhliadol porušenie zásad daňového konania ani inú nezákonnosť, považoval žalobu za nedôvodnú.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť žalobca (sťažovateľ) z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, navrhujúc, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ najmä namietal, že

- nebol preukázaný záver žalovaného a správcu dane, že k reálnemu plneniu nedošlo;
- krajský súd sa nesprávne stotožnil so záverom správcu dane, že dôkazné bremeno je na strane žalobcu a bolo jeho povinnosťou preukázať reálnosť zdaniteľného plnenia;
- v zmysle § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z.z. sa množstvo a druh dodaného tovaru na predmetnej faktúre nachádza;
- sťažovateľ predložil všetky doklady, s ktorými mal v zmysle zákona povinnosť disponovať a zúčastňoval sa ústnych pojednávaní;
- nemožno požadovať od sťažovateľa, aby odhadoval, ktoré dôkazy je potrebné ešte doložiť;
- sú nesprávne závery krajského súdu, že sťažovateľ žiadnym spôsobom nepreukázal napríklad pôvod tovaru;
- nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné procesy a obstarávacie procesy tovarov u iných subjektov, pred dodaním tovaru, pričom poukazyval na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010 z 19.08.2010;
- na poli daňového práva štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje a sú povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd (in dubio mitius);
- správca dane a žalovaný svojím postupom počas daňového konania prekročili hranice základných zásad daňového konania, keď pri dokazovaní prenášali dôkazné bremeno na žalobcu a požadovali, aby podnikateľ preveroval svojich dodávateľov;
- štát môže zastaviť vrátenie dane len vtedy, keď daňové orgány objektívnymi dôkazmi dokážu, že podnikateľ vedel alebo mal vedieť, že obchody sú fiktívne a sú tak spojené s daňovým podvodom.

11. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaný okrem zopakovania predchádzajúcej argumentácie uviedol, že dôkazné bremeno bolo primerane rozložené medzi sťažovateľa a správcu dane, ktorý mal právo preveriť pôvod tovaru a odstraňovať pochybnosti.

12. Podľa žalovaného krajský súd vychádzal zo skutočností zistených v priebehu daňovej kontroly a následného konania a svoj záver oprel o ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, z ktorej vyplýva dôkazné bremeno daňového subjektu a potreba podnikateľovej obozretnosti vrátane kontroly tovaru. Identifikoval aj relevantnú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, pričom osobitne poukázal na viacero rozhodnutí, ktorými Najvyšší súd Slovenskej republiky potvrdil rozhodnutia krajského súdu, ktorými boli zamietnuté žaloby sťažovateľa s identickou podstatou.

13. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol a napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

14. 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).

15. V zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje Najvyšší súd Slovenskej republiky na svoj rozsudok v obdobnej veci tých istých účastníkov konania sp. zn. 3Sžf/125/2013 z 25.11.2014, v ktorého odôvodnení sa uvádza:

„Najvyšší súd pri preskúvaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp.zn. 3Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK.

„Daňový subjekt vyčerpал vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia. V danom prípade žalobca nepreukázal fyzickú existenciu nadobudnutého tovaru granitových dosiek ako deklarovaného zdaniteľného plnenia, ktoré následne údajne mal dodať do Maďarska v decembri 2009 subjektu ROGARE Kft (HU 14364026) ako intrakomunitárne dodanie tovaru. Pritom nepodal súhrnný výkaz v zmysle § 80 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. čím vedome nevyvrátil dôvodné pochybnosti vyplývajúce z nasledovných indícií správcu dane:

- tovar (granitová dlažba) je na faktúrach uvedený len všeobecným spôsobom bez bližšej špecifikácie druhu, farby, kvalitatívnej triedy, rozmeru, hrúbky a iných charakteristík, ktoré by ho presne určovali,
- pohyb tovaru v reťazci tuzemských ale i zahraničných spoločností prebehol len formálne - papierovo. Všetky spoločnosti na území SR zapojené v reťazci deklarujú, že skladovali svoj tovar v priestoroch spoločnosti S&J PRESSBURG plus, s.r.o., ktorá patrí P. Tovar je následne fakturovaný ako intrakomunitárne dodanie v rámci EU, kde sa realnosť dodania zo strany maďarskej a aj následne rumunskej daňovej správy nepotvrdilo,
- pôvod tovarov uvedených na dodávateľských faktúrach nie je známy (nadobudnutie tovaru z iného členského štátu ani z dovozu nebolo zistené a potvrdené) a ich vysoká cena na faktúrach vylučuje konečného spotrebiteľa, o čom svedčí i tá skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužije ani časť dodávok na konečnú spotrebu, ale tovar je niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom reálne neopustí sklad, v ktorom bol zložený,
- v spoločnostiach v reťazcoch dochádza často k zmene konateľov spoločnosti,
- pre všetky spoločnosti v reťazci s výnimkou spoločností S&J PRESSBURG plus, s.r.o. a KLIMEX

STONE SLOVAKIA, s.r.o., ktoré vlastní pán P. platí, že nezamestnávajú žiadnych zamestnancov, nevlastnia žiaden majetok a nepreukázali absolútne žiadne predpoklady pre skutočné vykonávanie podnikateľskej činnosti, ktorá je deklarovaná vo vyhotovených faktúrach,

- v prípade žalobcu je potrebné poznamenať, že podľa predložených dokladov vykonávaná podnikateľská činnosť zameraná najmä na výrobu a montáž pomníkov v tuzemsku (za mesiac jeden až tri pomníky, na ktoré nakupuje iný materiál, ako je deklarováný v rozpornej faktúre č. 2009093 od spoločnosti S&J PRESSBURG plus s.r.o.),

- nebola preukázaná ani skutočná existencia tovaru a pohyb tovaru v tuzemsku a následne ani v rámci Európskeho spoločenstva v Maďarsku a v Rumunsku, kde mal byť podľa dokladov tovar (granitová dlažba) dodaný.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.“

16. Kasačný súd poukazuje aj na ďalšie rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. 1Sžfk/58/2018, 1Sžfk/40/2017, 6Sžfk/30/2017, 8Sžf/14/2015, 8Sžf/13/2015, 8Sžf/79/2014, 8Sžf/108/2014, 8Sžf/76/2014, 3Sžf/127/2013, v ktorých sťažovateľ inicioval prieskum rozsudkov krajského súdu v obdobných veciach.

17. Vyššie uvedené rozhodnutia sa týkajú iného zdaňovacieho obdobia, ale argumentácia sťažovateľa, správcu dane aj žalovaného je obdobná a závery krajského súdu aj Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sú v plnom rozsahu aplikovateľné aj na súdenu vec. Napriek istým odchýlkam v skutkovom stave, pokiaľ ide o odberateľov sťažovateľa a ďalšieho deklarovaneho pohybu tovaru, ide o rovnakú schému reťazca a rovnaké neodstránené pochybnosti o reálnosti obchodovaného tovaru.

18. V stručnosti kasačný súd dopĺňa, že sa stotožňuje so závermi krajského súdu o rozložení dôkazného bremena tak vo všeobecnosti, ako i v súdnej veci. Podrobne popísané dôvody spochybnenia reálnosti deklarovaneých obchodov (ako i samotnej existencie tovaru už na vstupe) ani podľa kasačného súdu sťažovateľ neodstránil; spor sa netýkal toho, čo má obsahovať faktúra, ako naznačoval sťažovateľ. Podľa kasačného súdu sa krajský súd venoval dostatočne všetkým relevantným žalobným námietkam sťažovateľa.

19. 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.

20. 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.

21. 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.