

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/55/2014
Identifikačné číslo spisu:	3013200234
Dátum vydania rozhodnutia:	27.01.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:3013200234.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Jozefa Hargaša, v právnej veci žalobcu: IMAO electronic, s. r. o., so sídlom Mládežnícka 108, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 007 841, právne zastúpeného : JUDr. Mariánom Karáskom, advokátom so sídlom Janka Kráľa 601, Ladce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/23236/2013/5193-r zo dňa 18. januára 2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/32/2013-69 zo dňa 2. apríla 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/32/2013-69 zo dňa 2. apríla 2014, p o t v r d z u j e .

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 9312402/5/2757653/2012/Hani zo dňa 01.10.2012 vydaného podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby žalobcovi za zdaňovacie obdobie rok 2009 v sume 125 134,36 € (19 % zo sumy 658 601,86 €). Rozhodnutie bolo založené na neuznaní uplatnených nákladov vo výške 658 601,86 € z titulu faktúry č. FP 0902040 (externé č. faktúry 2901026) zo dňa 15.09.2009 od dodávateľa Tuscan s. r. o., za dodávku káblov v sume bez DPH 283 048,86 € a faktúry č. FP 0902416 (externé č. 2091108) zo dňa 30.11.2009 od dodávateľa DSF consult, s. r. o., Mýtna Nová Ves 9, za dodávku káblov (CYKY) v sume bez DPH 375 553 €, za daňové

výdavky nakoľko predložené faktúry nie sú odrazom reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov dodávateľmi uvedenými na faktúrach.

Krajský súd sa stotožnil s vyhodnotením skutočností zistených správcom dane a ustálených žalovaným o tom, že spoločnosti Tuscan s. r. o. a DSF consult, s. r. o. (dodávateľa žalobcu) nie sú (a ani v minulosti neboli) reálne fungujúcimi spoločnosťami a nemohli teda reálne uskutočniť dodávku materiálu (kábllov) pre žalobcu tak, ako je to uvedené na sporných faktúrach, o čom musel mať vedomosť i sám žalobca. Potvrdenie reálneho dodania bývalými konateľmi spoločností Tuscan s. r. o. a DSF consult, s. r. o. vyhodnotil ako nevieryhodné, nakoľko títo si nevedeli bez ohľadu na značnú výšku súm, spomenúť na konkrétne okolnosti. Sám štatutárny zástupca žalobcu uviedol, že jednal s inými osobami než týmito štatutárnymi zástupcami, čo sa nepodarilo potvrdiť. Daňové orgány nepovažovali za dôvodné viesť ďalšie navrhované dokazovanie u odberateľa žalobcu ROSS Slovakia s.r.o., nakoľko nespochybnené dodanie fakturovaného tovaru odberateľovi žalobcu nepotvrďuje, že tento tovar bol v skutočnosti dodaný žalobcovi dodávateľmi uvedenými na sporných faktúrach. Zdôraznil že popri predložení formálne perfektných účtovných dokladov osvedčujúcich úhradu tovaru tvrdenému dodávateľovi má zásadný význam reálne preukázanie dodávky tovaru tvrdenými dodávateľmi, pričom v prípade spochybnenia osoby skutočného dodávateľa a prípadných nepriaznivých dôsledkov, má zásadný význam povinnosť žalobcu ako podnikateľa zachovávať pri obchodných jednaniach a v obchodnom styku bežnú mieru obozretnosti pri preverovaní toho, či osoba deklarovaná ako dodávateľ môže byť vzhľadom na okolnosti výkonu jej podnikateľskej činnosti reálnym dodávateľom tovaru. Vzhľadom na nepreukázanie reálneho plnenia korešpondujúceho so splnením formálnej podmienky (účtovného preukázania daňových výdavkov) potvrdil záver o nespĺnení zákonných podmienok v zmysle ust. § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z..

Ako nedôvodný vyhodnotil žalobnú požiadavku uznania dôvodnosti nároku, vzhľadom na vyčerpanie vlastného dôkazného bremena žalobcu, pretože s tým sa v prípade nepreukázania dodania tovaru tvrdeným dodávateľom nespája automaticky uznanie sporných faktúr za daňové výdavky. Ako nedôvodnú vyhodnotil aj námietku nedostatočného zistenia skutkového stavu, nakoľko dokazovanie skutočností po dodaní tovaru žalobcom ďalšiemu odberateľovi ROSS Slovakia s.r.o., ktorý bol v právnom vzťahu s dodávateľmi žalobcu, je irelevantné vo vzťahu k otázke preukázania dodávateľa žalobcu. Procesne neúspešnému žalobcovi zároveň nepriznal nárok na náhradu trov súdneho konania.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodov v zmysle § 250j ods. 2 písm. a/, b/ a c/ OSP.

Za nesprávne skutkové zistenie považoval vyslovený záver o tom, že spoločnosti Tuscan s. r. o. a DSF consult, s. r. o. nie sú ani v minulosti neboli reálne fungujúcimi spoločnosťami a nemohli teda reálne uskutočniť dodávku tovaru pre žalobcu. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že obe spoločnosti v predmetnom období minimálne podali daňové priznanie, disponovali účtom v banke, vystavovali príslušné účtovné doklady, boli spôsobilé vykonávať obchodnú činnosť. Obe spoločnosti vykonávali obchodné činnosti a ich objem zdanených obchodov bol dostatočný na to, aby jeho súčasťou bol aj obchod so žalobcom, pričom žalobca nemal žiaden vplyv na nakladanie s majetkom týchto spoločností ani dodržiavanie účtovných predpisov.

K otázke nedostatočného vysvetlenia okolností jednotlivých obchodov zo strany konateľov dodávateľských spoločností uviedol, že žalovaný na ňu neaplikoval právo európskej únie a nezohľadnil, že žalobcovo dôkazné bremeno sa vzťahuje len na preukázanie ním tvrdených skutočností. Nemôže byť na jeho ťarchu to, že konateľ spoločnosti DSF consult, s. r. o. nevedel preukázať, či vysvetliť dodanie tovaru pre žalobcu. V súlade so závermi rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010 považuje za nedôvodné vytýkanie nepostupovania s dostatočnou odbornou starostlivosťou pri výbere obchodných partnerov žalobcovi. Nedostatok presnej vedomosti konateľa žalobcu o obsahu a rozsahu činnosti dodávateľskej spoločnosti prekračuje rámec požiadavky na rozumnú mieru vedomosti, ktorú možno predpokladať v obvyklom obchodnom styku daňových

subjektov a požiadavka na preukazovanie opaku prekračuje povinnosť žalobcu niesť dôkazné bremeno vyžadované zákonom.

Vzhľadom na skutočnosť, že obchod bol realizovaný tak, že tovar dodaný od dodávateľa žalobcu bol týmto priamo dodaný objednávateľovi žalobcu, trval na dôvodnosti doplnenia dokazovania o výsluch bývalého konateľa spoločnosti ROSS Slovakia s.r.o. Romana Stryka, pričom nepovažoval za správne, ak od jeho výsluch u bolo upustené po tom, čo po opakovanom neprevzatí predvolania na výsluch bol označený za nekontaktnú osobu.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť, vzhľadom na to, že odvolacie dôvody sú v zásade totožné s dôvodmi žalobnými, žiadal napadnutý rozsudok potvrdiť na základe dôvodov uvedených v písomnom vyjadrení k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 OSP).

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu žalovaného, ktorého súčasťou je aj spis správcu dane, ako i s výsledkami dokazovania vykonaného daňovými orgánmi sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia doplnia nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 1 a 2 OSP).

Predmetom odvolacieho konania bolo zistiť, či správca dane a žalovaný správne vyhodnotili zistený skutkový stav potrebný na určenie daňovej povinnosti a správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona č. 563/2009 Z. z. upravujúce právo platiteľa dane z príjmov na uznanie faktúr č. FP 0902040 (externé č. faktúry 2901026) zo dňa 15.09.2009 od dodávateľa Tuscan s. r. o., Ratnovce (sídlo v čase vystavenia faktúry) za dodávku káblov v sume bez DPH 283 048,86 € a faktúry č. FP 0902416 (externé č. 2091108) zo dňa 30.11.2009 od dodávateľa DSF consult, s. r. o., Mýtna Nová Ves 9 za dodávku káblov (CYKY) v sume bez DPH 375 553 €, za daňové výdavky v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. za stavu, keď bolo skonštatované nepreukázanie reálneho dodania tohto tovaru spoločnosťami Tuscan s. r. o. a DSF consult, s. r. o..

Vydaniu napadnutého rozhodnutia predchádzalo vykonanie daňovej kontroly dane z príjmov za rok 2009 u žalobcu, výsledkom ktorej bol protokol č. 9312402/5/2355592/2012/Hani prerokovaný dňa 25.09.2012, na základe ktorého správca dane z dôvodov porušenia povinnosti § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. dorubil daňovému subjektu dodatočným platobným výmerom č. 9312402/5/2757653/2012/Hani zo dňa 01.10.2012 rozdiel dane v sume 125 134,36 €. Toto rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť po jeho preskúmaní v odvolacom konaní a potvrdení napadnutým rozhodnutím žalovaného č. 1100306/1/23236/2013/5193-r zo dňa 18.01.2013.

Dôvodom vydania dodatočného platobného výmeru bolo neuznanie uplatnených daňových výdavkov vo vyššieuvedenom rozsahu, nakoľko ani po vykonaní rozsiahleho dokazovania ohľadne priebehu obchodných vzťahov medzi žalobcom a jeho tvrdenými dodávateľmi sa nepodarilo získať dôkazy o reálnom dodaní tovaru. V priebehu celého dokazovania žalobca podával vyjadrenia, ktoré boli vyhodnotené len ako tvrdenia o tejto skutočnosti. Žalobca bol opakovane vyzvaný na predloženie dôkazov, predložené faktúry však neboli vyhodnotené ako dostatočný dôkaz o dodávke tovaru v zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z., nakoľko nimi sa len deklaruje prevod finančných prostriedkov, ktorý nemusí byť nevyhnutne podmienený vykonaním reálneho presunu tovaru od dodávateľa k odberateľovi.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti formulovaná v ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Táto zásada úzko súvisí aj s ďalšími zásadami daňového konania a to zásady

voľného hodnotenia dôkazov a primeranosti použitých prostriedkov a krokov. Spôsob dokazovania má podstatný význam pre právnu istotu daňových subjektov a preto je potrebné, aby zákonodarca presne vymedzil pravidlá pre dokazovanie, čo aj uskutočnil v § 29 zákona č. 511/1992 Zb.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, 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.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, pričom pri využívaní majetku, ktorý môže mať charakter osobnej potreby a s ním súvisiacich výdavkov (nákladov), je daňový výdavok uznaný len v pomernej časti podľa § 19 ods. 2 písm. t/, v akej sa používa na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 veta prvá zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov

Daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

Žalobca namietal, že rozhodnutie súdu prvého stupňa bolo vydané na základe nesprávnych skutkových zistení, vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia a nedostatočne vykonaného dokazovania.

V súvislostiach s uvádzanými žalobnými dôvodmi treba pripomenúť, že podmienky uvedené v § 21 ods. 1 a v § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. sú podmienkami hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na uznanie výdavku, majúce vplyv na správne stanovenie základu dane. Nie je dostačujúce deklarovanie uskutočnenia obchodných prípadov len faktúrami a dokladmi o ich úhrade a bez preukázania skutočného dodania tovaru tvrdeným dodávateľom. Bez splnenia týchto hmotnoprávnych podmienok nie je možné konštatovať preukázanie rozhodujúcich skutočností, majúcich vplyv na správnosť základu dane zo strany daňového subjektu.

V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje aj na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp. zn. 3Sžf/119/2013 zo dňa 06.05.2013, 5Sžf/84/2013 z 30.10.2010, ako aj na rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, ktorý v súvislosti s otázkou dôkazného bremena (v prípade týkajúcom sa dane z pridanej hodnoty) uviedol: „Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa Najvyšší súd Slovenskej republiky v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na ne odkazuje. Pri posudzovaní zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobcu. Vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Nárok na uznanie uhradených súm ako daňových výdavkov nevznikol.

Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že vyššieuvedené sumy uhradené na základe

predložených a účtovne spracovaných faktúr osvedčujú, že nimi preukázané výdavky spĺňajú podmienky pre uznanie za odpočítateľné výdavky v zmysle § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona o dani z príjmov v spojení s ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Odvoláciu námietke vytýkajúcu nedoplnenie dokazovania o výsluch Y. konateľa fungujúcej spoločnosti ROSS Slovakia s.r.o. (odberateľ žalobcu), ktorý mal podľa vyjadrenia obchodného riaditeľa spoločnosti dojednávať jeden obchod so žalobcom súd nepovažuje za dôvodnú. Správca dane riadne predvolal konateľa spoločnosti aj obchodného riaditeľa V., pričom V. nevedel k predmetnej dodávke uviesť žiadne bližšie okolnosti, nie je preto dôvodné od daňových orgánov vyžadovať tretí krát predvolávanie aj druhého zástupcu spoločnosti, ktorý na predchádzajúce predvolania nereagoval. Obchodné vzťahy medzi žalobcom a spoločnosťou ROSS Slovakia s.r.o. netvoria základ uplatneného nároku žalobcu.

K nekonkretizovanej námietke nerešpektovania modifikácie právom európskej únie na správnosť posúdenia otázky dôkazného bremena žalobcu Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza, že je nekonkrétna a nedôvodná. Oprávnenosti vytýkania nedostatku odbornej starostlivosti pri výbere obchodných partnerov nie je otázkou rozhodujúcou pre záver o neunesení dôkazného bremena, skúma sa až pri pochybnostiach o obsahu žalobcom osvedčovaných skutočností. Treba však prisvedčiť záveru žalovaného o porušení povinnosti žalobcu pri výkone svojej podnikateľskej činnosti. Preverenie, či dodávateľská firma je firmou reálne fungujúcou a vykonávajúcou podnikateľskú činnosť, zvlášť vzhľadom na pomerne vysoký objem obchodov a v situácii, keď žalobca je v podstate iba medzičlánkom, ktorý sprostredkováva dodanie tovaru tretej osobe (ROSS Slovakia s.r.o.), v žiadnom prípade nepresahuje rámec rozumného a dôvodného očakávania vo vzťahu k výkonu podnikateľskej činnosti žalobcu. Popri zohľadnení primárnosti dôkazného bremena žalobcu bol správca dane pri dokazovaní ochotný zohľadniť aj prípadné preukázanie sporných skutočností aj cestou výsluchu tvrdeného dodávateľa. Ak jeho zástupca nevedel okolnosti obchodu konkrétne preukázať a potvrdiť, je logické, že to bolo vyhodnotené v neprospech žalobcu.

Nie je dôvodné ani spochybňovanie správnosti záveru, že tvrdení dodávateľa neboli v minulosti reálne fungujúcimi spoločnosťami a nemohli reálne vykonať dodanie tovaru žalobcovi. Tento správny záver sa opiera o výsledky vykonaného dokazovania, vrátane výsluchu svedkov a vyhodnotenia obsahov daňových priznaní dodávateľských spoločností za príslušný rok. Nie je dôvodné v tejto súvislosti žiadať od daňových orgánov aby vyhodnocovali, či bez ohľadu na obsah daňových priznaní reálne mohli tvrdený dodávateľ obchod zrealizovať.

Treba zdôrazniť zásadný význam dôkazného bremena žalobcu. Je evidentné, že žalobca v prejednávanej veci bez ohľadu na kompletnú účtovnú dokumentáciu nepreukázal jednoznačne existenciu materiálneho plnenia od tvrdených dodávateľov. Správca dane viedol a dopĺňal dokazovanie v súlade s ust. § 29 zákona č. 511/1992 Zb. avšak ani po doplnení dokazovania nad rámec skutočností osvedčených žalobcom nebola jednoznačne preukázaná dôvodnosť uznania uhradených faktúr za daňové výdavky v zmysle zákona o dani z príjmov. Ani Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací nepovažuje za dôvodné požiadavky na doplnenie dokazovania, tak ako to požaduje žalobca v odvolaní. Námietky uvedené žalobcom v odvolaní proti rozsudku krajského súdu Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za neopodstatnené.

Vzhľadom na uvedené považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutia daňových orgánov za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, preto rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. (§ 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP)

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa ust. § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a § 246c ods. 1 OSP tak, že procesne neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od

01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.