

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/59/2019
Identifikačné číslo spisu: 2017200329
Dátum vydania rozhodnutia: 29.04.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:2017200329.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): KORPOD, s.r.o., Štúrova 2, Dunajská Streda, IČO: 36 236 888, zastúpeného advokátom Mgr. Patrikom Štefkeje, Školská 3, Nitra, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101690623/2017 zo dňa 03.08.2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/117/2017-86 zo dňa 16.01.2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/117/2017-86 zo dňa 16.01.2019 **z a m i e t a**.
Účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101690623/2017 zo dňa 03.08.2017, ktorým Finančné riaditeľstvo SR podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava číslo 100689932/2017 zo dňa 24.04.2017, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určený rozdiel v sume 32 029,34 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2013 žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Daňovou kontrolou za zdaňovacie obdobie júl 2013 správca dane zistil, že žalobca ako daňový subjekt si v daňovom priznaní k DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie uplatnil právo na odpočítanie DPH na základe dodávateľských faktúr od spoločnosti HARBOR CONTRACTING s.r.o., Ružová 2, 986 01 Fíľakovo (od 11.07.2013 došlo k zmene sídla na Okružná 177/52, 991 11 Balog nad Ipľom, ďalej len „HARBOR CONTRACTING s.r.o.“) č. 713004 s dátumom dodania 19.17.2013 vo výške DPH 20 % 1

772,08 eura; č. 713002 s dátumom dodania 17.07.2013 vo výške DPH 20 % 3 148,40 eura; č. 713006 s dátumom dodania 22.07.2013 vo výške DPH 20 % 1600,30 eura; č. 713005 s dátumom dodania 20.07.2013 vo výške DPH 1 730,30 eura; č. 713007 s dátumom dodania 23.07.2013 vo výške DPH 20 % 1653,60 eura; č. 713008 s dátumom dodania 23.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 712,10 eura; č. 713009 s dátumom dodania 23.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 599,00 eur; č. 713010 s dátumom dodania 24.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 718,60 eura; č. 713011 s dátumom dodania 24.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 605,50 eura; č. 713012 s dátumom dodania 25.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 696,50 eura; č. 713013 s dátumom dodania 25.07.2013 vo výške DPH 20 % 3 174,40 eura; č. 713014 s dátumom dodania 26.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 606,40 eura; č. 713016 s dátumom dodania 27.07.2013 vo výške DPH 20 % 2 693,12 eura; č. 713019 s dátumom dodania 30.07.2013 vo výške DPH 20 % 3 088,84 eura; č. 713018 s dátumom dodania 30.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 674,00 eur; č. 713017 s dátumom dodania 30.07.2013 vo výške DPH 20 % 1 556,20 eura (ďalej len „sporné faktúry“), ktorých predmetom zdaniteľného obchodu bol tovar - repka sušená čistená (ďalej len „sporný tovar“) v rôznych množstvách. Daňový subjekt nepredložil žiadne relevantné doklady o dodaní tovaru, o mieste nakládky u dodávateľa, o manipulácii s tovarom a o doprave tovaru.

3. Dožiadaný Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Lučenec, Novohradská 3035/9, P.O.BOX 106, 984 01 Lučenec, dislokované pracovisko Veľký Krtíš odpovedi na dožiadanie č. 9611401/5/1112803/2014/Gas zo dňa 25.03.2014 uviedol, že miestne príslušný správca dane vykonal dňa 05.02.2014 miestne zisťovanie na adrese sídla daňového subjektu HARBOR CONTRACTING s.r.o., Okružná 177/52, Balog nad Ipľom, o čom spísal úradný záznam č. j. 9611401/5/456518/2014/Gas. Preverení uvedenej adresy bolo zistené, že na adrese Okružná 177/52, Balog nad Ipľom sa nachádza rodinný dom, spoločnosť na uvedenej adrese nie je označená. V čase miestneho zisťovania sa tam nikto nenachádzal, správca dane nevedel preveriť účtovné doklady a záznamy týkajúce sa dožiadania. Správca dane telefonicky kontaktoval Ing. I. H., keďže predmetné faktúry boli vystavené v jeho programe a viedol účtovníctvo daňového subjektu. Ing. H. sa vyjadril, že s účtovníctvom spoločnosti HARBOR CONTRACTING s.r.o. skončil v novembri 2013, účtovné doklady nemá, o čom bol spísaný úradný záznam č. 9611401/5/493546/2014/Gas zo dňa 06. 02. 2014.

4. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v danom prípade boli dôvodné pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia obchodnej spoločnosti HARBOR CONTRACTING s.r.o., ktoré vyplývajú ako zo zistení týkajúcich sa tvrdeného dodávateľa - jeho nekontaktnosť, nemožnosť zabezpečenia akýchkoľvek jeho dokladov týkajúcich sa dodania tovaru a jeho prepravy, tak aj z rozpornosti výpovede konateľa tejto spoločnosti v rozhodnom období, tvrdení žalobcu a obsahu kúpnej zmluvy vo vzťahu k preprave tovaru. Podľa zistenia súdu správca dane i žalovaný postupovali vo veci pri dodržaní všetkých základných zásad daňového konania, preskúmali uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej, ale aj z materiálnej stránky, a pokiaľ dospeli v tomto smere k negatívnym zisteniam, ozrejmenej v obsahu ich rozhodnutí, ich závery sú výsledkom zákonného postupu a logického uvažovania a neposkytujú dôvod pre zrušenie napadnutého rozhodnutia. Súd preto žalobu podľa § 190 SSP (zák. č. 162/2015 Z. z.) ako nedôvodnú zamietol.

5. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Uviedol, že počas daňového konania žalobca vyčerpal vlastné daňové bremeno, predložil správcovi dane v prvom stupni všetky evidencie či záznamy, ktoré je povinný viesť a ktoré podľa názoru žalobcu sú vierohodné, správne a úplné preukazujúce vykonanie prepravy tovaru dodávateľom HARBOR CONTRACTING s.r.o., priamo žalobcovi prostredníctvom jeho subdodávateľov. Na predložených dodacích listoch bol jasne a určite uvedený dodávateľ s miestom dodania v obci Lesenice, pečiatka žalobcu a podpis a/alebo pečiatka dodávateľa HC s presným uvedením evidenčného čísla motorového vozidla, ktoré vykonalo prepravu na prevádzku žalobcu.

6. Ďalej uviedol, dodávateľ HARBOR CONTRACTING s.r.o. vykonával prepravu prostredníctvom osôb, ktoré si na tento účel on zabezpečil a všetky vozidlá, ktorých evidenčné čísla boli uvedené aj na dodacích listoch dodávateľa i na váhových lístkoch vyhotovených žalobcom zo softwaru zaznamenávajúci množstvo váženého tovaru (pretože tieto vozidlá boli logicky fyzicky prítomné v sile žalobcu v obci

Lesenice, inak by do programu nebolo možné zadať evidenčné číslo vozidla), boli aj stotožnené ako registrované v mýtnom systéme. Informácia získaná od Diaľničnej spoločnosti preukazuje len skutočnosť, že vozidlá boli registrované v systéme a v ktorých dňoch využili cesty a komunikácie, ktoré podliehajú plateniu mýta. Náklady na prepravu tovaru, ako uviedol žalobca, nakoniec znášal dodávateľ.

7. Samotná zmluva s dodávateľom bola štandardnou formulárovou zmluvou používanou v minulosti, pričom ak si zmluvné strany napr. dohodli v konkrétnom prípade inak, nemôže byť toto posudzované v rozpore s tým, ako sa zmluvné strany po uzavretí zmluvy správali a dohodli si odchylné náklady súvisiace s prepravou tovaru. Tomuto dojednaniu nasvedčujú napr. aj predložené doklady vodičom R. maďarskej finančnej správy (záznamy o preprave a predovšetkým faktúra za prepravu na ťarchu iného prepravcu a to Q-Cars), o ktorej sa žalovaný ani správca dane v prvom stupni nezmieňuje a práve zdôrazňuje opak, ktorý je v rozpore s administratívnym spisom („neboli predložené žiadne doklady o preprave“).

8. Pokiaľ žalovaný a správca dane v prvom stupni namietali, že žalobca nevie presne uviesť mená vodičov, tak ich žalobca dokázal stotožniť len z výsledkov dožiadaní vykonaných maďarskou finančnou správou, pričom podľa obsahu týchto zistení je možné týchto vodičov identifikovať aj podľa podpisu uvedeného na váhových lístkoch a mien týchto vodičov, no žalovaný a správca dane v prvom stupni z výsledku dožiadaní vedeli aj zistiť, podľa obsahu zápisníc, na ktoré sa títo svedkovia pravdepodobne podpisovali, pri porovnaní týchto podpisov stotožniť objektívne, na ktorom váhovom lístku je podpísaný ten ktorý vodič. Rozhodnutia žalovaného i správcu dane v prvom stupni tieto informácie neobsahujú, hoci nepochybné im mali alebo jednoducho mohli vyžiadať od maďarskej finančnej správy a to rovnopise zápisníc o výsluchu týchto osôb s podpisom týchto osôb.

9. Objektívne nie je možné informácie poskytnuté Diaľničnou spoločnosťou vykladať tak, že ak vozidlá neboli evidované v mýtnom systéme v deň dodania tovaru, že sa dodanie zdaniteľného plnenia neuskutočnilo. Naopak, možno z tejto informácie len zobrať na vedomie fakt, že vozidlá nevyužili v daný deň cesty či komunikácie, ktoré podliehajú mýtu.

10. Sťažovateľ zdôrazňoval, že zásada bremena dôkazu a jeho prenosu zo správcu dane v prvom stupni žalobcu ako daňový subjekt, ak správca dane v prvom stupni preukázateľne spochybnil materiálnu stránku zdaniteľného plnenia, je ustanovená § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré ustanovenie je precizované rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu i Ústavného súdu. Uviedol, že v rozhodnutí Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf /1/2011 dňa 15.03.2011 Najvyšší súd dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho dôkazu, ako je faktúra, aj s prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá dôkazné bremeno. Obdobne rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach - C-354/03, C-355/03 a C-484/03), v ktorom Súdny dvor EÚ vyslovil, že nárok odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie, ale nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama o sebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. V súdnej veci nebolo preukázané žiadne také konanie žalobcu.

11. Sťažovateľ ďalej uviedol, že Ústavný súd SR v uznesení zo 14. novembra 2018 sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 sa podrobne zaoberal dôkazným bremenom v daňovom konaní a jeho rozložením či prenesením raz na správcu dane, raz na daňový subjekt. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti

spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej.

12. Sťažovateľ ďalej v kasačnej sťažnosti uviedol argumentáciu zhodnú so žalobnými dôvodmi. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane zruší a vec im vráti Daňovému úradu Trnava na ďalšie konanie.

13. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03.06.2019 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Namietal, že žalobca v kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/117/2017-86 zo dňa 16.01.2019 uviedol námietky, ktoré žalovaný považuje za neopodstatnené a poukazuje na odôvodnenie svojho napadnutého rozhodnutia. Zdôraznil, že spornou zostala skutočnosť dodania tovaru spoločnosťou HARBOR CONTRACTING s.r.o., ďalej popísal zistené okolnosti týkajúce sa prepravy. Podľa informácií poskytnutých spoločnosťou Národná diaľničná a.s. vozidlo s G., ktorého užívateľom mal byť E. R. síce bolo registrované v mýtnom systéme, ale v júli 2013 nebol zaznamenaný pohyb predmetného vozidla a samotný užívateľ, vlastník a vodič súčasne E. R. podľa zistení maďarskej finančnej správy mal vykonať prepravu pre už vymazanú spoločnosť Q-Cars s.r.o., ktorá dala pokyny pre nakládku i vykládku. Uvedené skutočnosti sú obsahom odôvodnenia žalovaného rozhodnutia.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

15. Kasačný súd považuje za kľúčové pre rozhodnutie veci posúdenie otázky splnenia podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty a s tým súvisiacu otázku unesenia dôkazného bremena.

16. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platného a účinného v čase vydania rozhodnutia správcu dane, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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.

17. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., 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.

18. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení daňových orgánov, ako aj krajského súdu je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepredložil dôkazy, ktoré by hodnoverným a nespochybniteľným spôsobom preukazovali, že došlo k reálnemu uskutočneniu dodania tovaru, ktorý mal byť predmetom preverovaných transakcií v zmysle predložených dokladov, pričom na podklade vykonaného dokazovania bola spochybnená existencia i preprava obchodovaného tovaru a bolo spochybnené dodanie tovaru od spoločnosti HARBOR CONTRACTING s.r.o.

19. Zásadnou otázkou v danom prípade bolo, či v daňovom konaní boli splnené podmienky pre prenesenie dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane v zmysle judikatúry Súdneho dvora EU označenou sťažovateľom v kasačnej sťažnosti (C-354/03, C-355/03 a C-484/03), v ktorom Súdny dvor EÚ vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci

dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie, ale nemôže vedieť. Kasačný súd konštatuje, že táto judikatúra nie je aplikovateľná, pretože v sporných dodávkach tovaru spoločnosť HARBOR CONTRACTING s.r.o. bola bezprostredným dodávateľom sťažovateľa.

20. Kasačný súd ďalej dospel k záveru, že v danom prípade nemožno aplikovať pravidlá o presunutí dôkazného bremena na správca dane v zmysle rozsudku najvyššieho súdu sp. zn. 3 Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011, publikovaného v ASPI JUD65295SK s právnou vetou: „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“. Uvedený judikát sa v súlade s horeuvedenou judikatúrou Súdneho dvora EU týka porúch v preukázateľnosti dodávok, ktoré vznikajú na stupni predchádzajúcom bezprostrednému dodávateľovi.

21. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.