

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/10/2020
Identifikačné číslo spisu: 3019200098
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3019200098.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: V. B., N. XX. V. XXXX, C. A. N.. B. XXXX/XXC, XXX XX N. V. N. M., právne zastúpeného spoločnosťou: Advokátska kancelária JUDr. Danica Birošová, s.r.o., so sídlom Piaristická 46, 911 40 Trenčín, IČO: 36 837 857, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102579915/2018 z 12. decembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/45/2019-66 z 24. septembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

Účastníkom právo na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/45/2019-66 z 24. septembra 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102579915/2018 z 12. decembra 2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 101384361/2018 z 18. júla 2018, ktorým bol žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane v sume 66.912,33 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia správny súd po tom, čo skonštatoval priebeh administratívneho konania (viď. bod 9 rozsudku správneho súdu) a po tom, čo skonštatoval zásady dokazovania a dôkazné bremeno daňového subjektu v daňovom konaní, ako aj podpornú judikatúru najvyšších súdnych autorít (Najvyšší súd SR a Ústavný súd SR), resp. Európskeho súdneho dvora (viď. body 13. - 19. rozsudku

správneho súdu), uviedol, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že tovar, z nákupu ktorého si uplatnil odpočet DPH, mu dodala dodávateľská spoločnosť Ribeco Business s.r.o.. Správca dane neprenášal dôkazné bremeno na žalobcu bez odôvodnených pochybností, ale sám vykonával dokazovanie a svoje odôvodnené pochybnosti viackrát či už počas daňovej kontroly alebo vo vyrubovacom konaní oznámil žalobcovi, čo je zrejmé z jednotlivých výziev alebo zo zápisníc z ústneho jednania so žalobcom. Námietka žalobcu o neoznámení pochybností správcu dane, nesprávneho právneho posúdenia rozsahu dôkazného bremena, bola preto nedôvodná. Ako nedôvodnú správny súd vyhodnotil i námietku nesprávneho právneho posúdenia a nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia, keď žalovaný ako i prvostupňový správny orgán vec správne právne posúdili podľa príslušných ustanovení zákona. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“), ktoré si správne vyložili a aplikovali na prejednávajúcu vec, rozhodnutie náležite odôvodnili i s poukazom na judikatúru, dôkazy vyhodnotili vo vzájomných súvislostiach a záver, ktorý prijali, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia. Správny súd po preskúmaní administratívneho spisu správnych orgánov a po vyhodnotení vykonaného dokazovania dospel k záveru, že žalobcom predloženým dôkazom vo svetle zistení správnych orgánov absentuje reálny základ, preukázanie dodania tovaru tak, ako to odzrkadľujú faktúry, z ktorých si žalobca odpočet DPH uplatnil.

3. V pokračovaní odôvodnenia správny súd k ďalším námitkám žalobcu uvedeným v žalobe, ako napr. že postupom správcu dane boli porušené jeho práva, ďalej nevysporiadanie sa žalovaného s návrhmi žalobcu, nedostatočné zistenie skutkového stavu, nemoženie žalobcovi zúčastniť sa výsluchu svedkov, uviedol, že všeobecné a nekonkrétne vymedzenie žalobných námitok neznamená, že správny súd má sám zisťovať, pri ktorom úkone správcu dane a žalovaného boli porušené práva žalobcu, ktorý konkrétne navrhnutý dôkaz žalobcom nebol bez odôvodnenia správnym orgánom vykonaný, či pri ktorom výsluchu svedka boli porušené práva žalobcu. Tiež tvrdenie, že rozhodnutie nemá oporu vo vykonaných dôkazoch bez ich označenia, je len všeobecným tvrdením žalobcu, ide o nedostatočne vymedzené žalobné body (§ 182 ods. 1 písm. e) S.s.p.), na ktoré správny súd nemohol prihliadať, v kontexte čoho správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/36/2017 - bod 19.

4. Správny súd uzavrel, že preskúmaním napadnutého rozhodnutia žalovaného a postupu správnych orgánov pred jeho vydaním dospel k záveru, že správne orgány vec správne právne posúdili a dôsledne sa riadili citovanými zákonnými ustanoveniami (viď. body 10. -11. rozsudku správneho súdu) a žalovaný napadnuté rozhodnutie náležite odôvodnil.

5. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, nakoľko mu v súdnom konaní žiadne trovy nevznikli.

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a že sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu navrhujúc, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby ho zmenil tak, že žalobe vyhovie.

7. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ v zásade zopakoval žalobné dôvody a namietal, že napadnuté rozhodnutie žalovaného spočíva na nesprávnom právnom posúdení dôkazného bremena a ustanovení o dokazovaní. Uviedol, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne, nemožno ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Sťažovateľ mal za to, že podaním riadne vyplneného daňového priznania a predložením písomných dokladov, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť, svoje povinnosti v daňovom konaní splnil a vlastné dôkazné bremeno vyčerpal. Sťažovateľ mal za to, že mu ani daňový poriadok neukladá povinnosť preukázať pôvod nadobudnutého tovaru, ani jeho prepravu. Mal za to, že preukázanie tovaru, jeho prepravy, ktorú nevykonával ani nezabezpečoval, ako aj následného spracovateľa alebo konečného odberateľa deklarovaného tovaru, nebolo jeho dôkazným bremenom, preto ak sa orgánom verejnej správy pôvod nadobudnutého tovaru,

ako ani následného spracovateľa alebo konečného odberateľa deklarovaného tovaru, nepodarilo zistiť, tak to nemôže byť na jeho ťarchu.

8. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľ uviedol, že v správnej žalobe poukazoval na skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane trpia vadou nepreskúmateľnosti pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, pričom rovnakou vadou trpí aj napadnuté rozhodnutie správneho súdu, ktorý sa nevysporiadal so všetkými žalobnými dôvodmi, ktoré uviedol v správnej žalobe. Sťažovateľ mal za to, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane i druhostupňové rozhodnutie žalovaného z hľadiska preskúmateľnosti nemožno považovať za akceptovateľné a udržateľné. Rozhodnutia sú založené na nedostatočnom zistení a nesprávnom vyhodnotení skutočného skutkového stavu, sú nepreskúmateľné a svojvoľné, z ktorého dôvodu bolo nevyhnutné, aby ich správny súd zrušil. Sťažovateľ uviedol, že namietal, že sa správca dane s jeho návrhmi vo vyrubovacom konaní nevysporiadal a súčasne žalovanému navrhol, aby vykonal dokazovanie alebo zabezpečil dôkazy, ktoré daňový subjekt neúspešne navrhol vykonať správcovi dane už počas výkonu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, u subjektov s ktorými kontrolovaný daňový subjekt nemal zmluvný vzťah. Žalovaný však sťažovateľom navrhované dokazovanie nevykonal, preto sťažovateľ namietal, že žalovaný pre svoj postoj neuviedol žiadne presvedčivé dôvody, že jeho postoj je svojvoľný a že vo svojom rozhodnutí riadne vysporiadanie sa s návrhmi daňového subjektu neuviedol. Z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nie je zrejmé, či, a ak áno, tak prečo námietky daňového subjektu považoval za nedôvodné. Sťažovateľ preto namietal, že správca dane ani žalovaný v odôvodnení ich rozhodnutí neuviedli, neoznačili a nezhrnuli všetky skutočnosti, ktoré mali byť podkladom rozhodnutia, neuviedli vysporiadanie sa s návrhmi daňového subjektu, nezahrnuli dôkazy predložené daňovým subjektom, a neuviedli ani neoznačili žiadne vykonané dôkazy, ktoré mali byť predmetom hodnotenia, uloženého zákonom. Podľa zásady materiálnej (objektívnej) pravdy, musí správny orgán vychádzať zo spoľahlivo zisteného stavu vecí, čo znamená, že správny orgán má zistiť skutočný, nie skutkový stav vecí (rozdiel od súdneho konania) v ponímaní úplnosti a presnosti zistení.

9. Na podporu sťažnostných dôvodov sťažovateľ poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR vo veciach sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 6Sžf/10/2012, sp. zn. 3Sžf/1/2010, sp. zn. 1Sžf/112/2015, sp. zn. 4Sžf/43/2018, sp. zn. 8Sžf/8/2012, sp. zn. 8Sžf/14/2012, sp. zn. 5Sžf/23/2016, sp. zn. 8Sžf/92/2014, sp. zn. 4Sžf/30/2014, sp. zn. 1Sžf/97/2015, sp. zn. 4Sžf/77/2015, sp. zn. 4Sžf/7/2011; Ústavného súdu SR vo veciach sp. zn. III. ÚS 401/09-17, sp. zn. I. ÚS 314/2015 a SD EU vo veci C-277/14; (na ktoré poväčšine poukazoval aj v žalobe).

10. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti odkázal na odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia, ako aj na vyjadrenie k žalobe z 12. decembra 2018 (č. l. 32 - 39), žalobou napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správcu dane, považoval za vydané v súlade s platnými právnymi predpismi a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu ako vecne správny „potvrdil“.

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 8. júla 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

12. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku správneho súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

13. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

14. V ust. § 19 a 49 zákona o dani z pridanej hodnoty sú stanovené podmienky, ktorých splnenie sa vyžaduje pri uplatnení práva na odpočet DPH. Na to, aby mohol byť pri dodaní tovaru uplatnený odpočet DPH, však nestačí len vyhotovenie faktúry s náležitosťami podľa § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty. Musí dôjsť aj k preukázaniu reálneho, faktického dodania, ktoré musí byť rovnako materiálne preukázané. Tieto dve podmienky preukázania musia byť splnené kumulatívne, inak nárok na odpočet DPH nemožno uplatniť. Dôkazné bremeno v takomto prípade zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí preukázať splnenie formálnej, ako aj materiálnej podmienky. Daňový subjekt má povinnosť preukázať faktúry, resp. iné daňové doklady, na základe ktorých si uplatňuje odpočet DPH. Tieto listinné dôkazy sa musia zhodovať so skutočne zrealizovanými plneniami. Preukázanie len faktúry je dostačujúce iba v prípade, že je nepochybne preukázateľná zhoda údajov uvedených vo faktúre s reálnym plnením. Doklady musia byť vystavené na reálnom materiálnom podklade, pričom údaje v nich musia byť aj ako právna skutočnosť reálne preukázateľné. Ak správca dane s prihliadnutím na objektívne skutočnosti zistí, že právo na odpočet DPH sa uplatňuje neoprávnené, spôsobom pokúšajúcim sa obísť zákon, subjektu právo na odpočet dane zamietne. Uvedené vyplýva z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora Európskej únie a rovnako aj zo Smernice Rady EÚ 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

15. Z obsahu napadnutého rozsudku správneho súdu, ako aj z pripojeného administratívneho spisu, je nesporné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého závermi sa kasačný súd stotožňuje.

16. Základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu je vznik daňovej povinnosti. Daňová povinnosť vo všeobecnosti znamená, že štátu vzniká právo žiadať daň od osôb, ktorým to zákon vymedzuje. V tejto súvislosti je však potrebné uviesť, že nepostačuje len samotné uvedenie DPH na faktúre, podstatné je, aby došlo k vzniku daňovej povinnosti v intenciách ustanovenia § 19 zákona o dani z pridanej hodnoty, t. j. z titulu skutočného dodania tovaru. Táto podmienka vyplýva z § 49 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty. Samotný vznik daňovej povinnosti a uvedenie DPH na faktúre vo väzbe na nárok na odpočítanie DPH u kupujúceho však nestačí, pretože na strane platiteľa ako príjemcu zdaniteľného plnenia musí byť preukázané, že prijaté plnenia obstaral na účely uskutočňovania svojich vlastných zdaniteľných plnení (na účely svojho podnikania).

17. V priebehu daňového konania musí byť preukázaný jednak obsah, ale aj skutočný význam plnení deklarovaných daňovým subjektom prostredníctvom relevantného daňového dokladu. Pri nepriznaní práva na odpočet DPH sa môže vziať do úvahy umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické alebo personálne prepojenie medzi podnikateľmi pri znížení daňového zaťaženia.

18. Samotná existencia faktúry však určite nie je postačujúcim, relevantným dôkazom toho, že k dodaniu tovaru skutočne došlo. Zaúčtovanie daňových dokladov v súlade so zásadami účtovníctva ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých zdaniteľných dodávok (tovarov a služieb). Záonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t. j. musia nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte.

19. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužitelná. Je teda na mieste požadovať od daňového subjektu, aby už v priebehu vykonávania zdaniteľných plnení, obchodov deklarovaných účtovnými dokladmi, prijal opatrenia, ktoré by zaistili, že sa prijatím konkrétneho plnenia nebude podieľať na daňovom

podvode. „Je pravda, že ak existujú okolnosti umožňujúce predpokladať nezákonnosti alebo daňový podvod, obozretný subjekt môže v závislosti od okolností prípadu považovať za svoju povinnosť, zistiť si informácie o druhom subjekte, od ktorého zamýšľa nadobudnúť tovar alebo služby, tak, aby sa uistil o jeho spoľahlivosti“ (viď. Rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, Mahagében a Dávid). Každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre.

20. V prípade, že si daňový subjekt uplatňuje právo (napr. právo na odpočet DPH), musí už od počiatku premýšľať nad tým, ako toto právo obháji v prípadnom spore a v nadväznosti na to by mal, z dôvodu objektívnej i požadovanej obozretnosti, daný obchod patrične zdokumentovať.

21. V prejednávanej veci zo zistených skutočností skutočne vyplýva, že daňový subjekt (sťažovateľ) sa so svojim nevlastným bratom a synovcom dohodli na „obchodnej spolupráci“ v oblasti nákupu a predaja mäsa a syrov, založenej na telefonickom a fakturačnom základe, na vytvorení ďalšieho článku v reťazci obchodníkov s komoditou mäso, s cieľom znepriehľadniť reťazec nákupcov a predajcov, medzi ktorými sa nachádza zmiznutý, nekontaktný obchodník Ribeco Business s.r.o. (dodávateľ sťažovateľa v zdaňovacom období jún 2013) a Energopol s.r.o., a vytvoriť vhodné podmienky na odčerpanie DPH zo štátneho rozpočtu. Sťažovateľ sa priamo nezúčastňoval na obchodovaní, nevedel o jeho povinnosti registrácie na Regionálnej veterinárnej a potravinovej správe, nevedel o pôvode tovaru, ako sa prepravoval, kde bol nakladaný a vykladaný. Dodávateľská spoločnosť so správcom dane nespolupracovala, nepredložila účtovné, daňové či prepravné doklady, v skladoch M. F. V. (kde si tovar mal prevziať odberateľ sťažovateľa) nikdy žiadny tovar neskladovala. Deklarovaná prepravná spoločnosť FRIGOLOG s.r.o. prepravu pre sťažovateľa nevykonala, nepoznala ho. Dôkazy, ktoré sťažovateľ predložil (fotokópie faktúr, daňových priznaní, dodacích listov a medzinárodných nákladných listov) nemožno považovať za dôveryhodné, pretože bez účtovných dokladov dodávateľskej spoločnosti nie je možné ich odkontrolovať a porovnaním dodávok smerujúcich k dodávateľskej spoločnosti a od dodávateľskej spoločnosti k sťažovateľovi nebola zistená identickosť, prepravu tovaru nemala vykonávať spoločnosť FRIGOLOG s.r.o. ako tvrdil sťažovateľ.

22. Sťažovateľ nielenže nepreukázal dodanie tovaru spoločnosťou uvedenou na faktúrach, z ktorých si uplatnil odpočítanie DPH, ale súčasne s poukazom na objektívne skutočnosti (ako napr. príbuzenský pomer s konateľom dodávateľskej spoločnosti, neskúsenosť žalobcu s obchodovaním s mäsom, skutočnosť, že tovar nikdy nevidel, nezúčastnil sa jeho nakládky či vykládky, nevedomosť o skladovaní tovaru) vyplýva, že sťažovateľ vedel alebo mohol vedieť, že sa zúčastňuje podvodného konania za účelom získania odpočtu DPH.

23. Nemožno sa preto stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že by správny súd nesprávne vyhodnotil dôkazné bremeno daňového subjektu, ani že by sa svojim rozhodnutím odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného - najvyššieho súdu. Žalovaný v preskúmanom rozhodnutí podrobne opisuje všetky svoje zistenia, ktoré následne vyhodnocuje v kontexte so všetkými dôkazmi a tvrdeniami daňového subjektu - sťažovateľa.

24. Vychádzajúc z uvedeného a s ohľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zmenu, alebo zrušenie napadnutého rozsudku, kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol podľa § 461 S.s.p..

25. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 S.s.p. a contrario k §§ 167 ods. 1 a 168 S.s.p., tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a v prípade žalovaného nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v ust. § 168 S.s.p..

26. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.