Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžfk/18/2020
Identifikačné číslo spisu:	2019200013
Dátum vydania rozhodnutia:	30.10.2020
Meno a priezvisko:	Mgr. Peter Melicher
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2020:2019200013.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: K R O N SK, s.r.o., Dolné Suroviny 996/1, Senica, IČO: 36 256 561, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., Hlavná 31, Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102328927/2018 z 23. novembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/5/2019 - 253 z 23. októbra 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

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 20S/5/2019 - 253 z 23. 10. 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102328927/2018 z 23. 11. 2018, ktorým žalovaný v odvolacom konaní postupom 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 (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 100880014/2018 z 3. 5. 2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel z dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013 vo výške 65.794,84 eur.

2. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bolo neuznanie žalobcom uplatneného odpočítania dane z dodávateľských faktúr špecifikovaných v napadnutých rozhodnutiach oboch stupňov (celkom 6 faktúr

za kontrolované zdaňovacie obdobie), vystavených dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r.o.. Po vykonaní preverenia žalobcom deklarovaných prijatých zdaniteľných plnení a vyhodnotení zisteného skutkového stavu daňové orgány oboch stupňov konštatovali nesplnenie zákonných podmienok na uplatnený odpočet dane žalobcom podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2013 (ďalej len „zákon o DPH"). Vykonaným dokazovaním bolo spochybnené dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom, obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o., ktorá zanikla zlúčením a jej právnym nástupcom je odo dňa 22.04.2015 obchodná spoločnosť Sport Life s.r.o., Hlavná 326, Dunajská Streda, IČO: 46 024 247.

3. Odôvodnenie rozsudku správneho súdu bolo realizované v skrátenej forme podľa § 140 S.s.p.. Správny súd pri prejednávaní veci zistil, že na Krajskom súde v Trnave už prebehlo viacero súdnych konaní (konkrétne sp. zn. 20S/7/2020, 20S/8/2020, 14S/6/2019, 14S/7/2019, 14S/8/2019) v skutkovo a právne obdobných veciach, v ktorých boli preverované obdobné dodávateľko-odoberateľské vzťahy medzi žalobcom a jeho dodávateľom - spoločnosťou DEVITECH, spol. s r.o. resp. jej právnym nástupcom - spoločnosťou Sport Life, s.r.o.. V súlade s § 140 S.s.p. preto správny súd poukázal na rozsudok sp. zn. 20S/8/2019. V danom prípade predmetom konania bol prieskum rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom boli výsledky totožnej daňovej kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január 2013 a december 2013. Odkázal najmä na dôvody a argumentáciu obsiahnuté v VI. časti daného rozhodnutia (označenej - konanie na správnom súde a právne posúdenie správnym súdom).

4. O trovách konania žalovaného správny súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, pretože zo súdneho spisu ani nevyplývalo, že by žalovanému v súvislosti so súdnym konaním vznikli a v danom prípade neexistovali na ich priznanie ani dôvody hodné osobitného zreteľa.

II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenia

5. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a správny súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102328927/2018 z 23. 11. 2018 a rozhodnutie správcu dane č. 100880014/2018 z 3. 5. 2018 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie alebo, aby alternatívne napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie; a aby zaviazal žalovaného uhradiť žalobcovi trovy kasačného konania a konania pred správnym súdom.

6. Sťažovateľ sa pridŕžal žalobných dôvodov. Namietal v nich zmätočnosť rozhodnutia žalovaného, pretože žalovaný a rovnako správca dane odôvodnili neuznanie práva na odpočet dane jednak porušením ustanovení zákona o DPH ako aj tým, že cieľom žalobcu bolo získanie daňovej výhody. Správca dane dostatočne presvedčivo nezdôvodnil, že k jednotlivým zdaniteľným obchodom v skutočnosti nedošlo a v súvislosti s mechanizmom DPH nevysvetlil, ktorá zo spoločností mala porušiť neutralitu DPH. Polemizoval tiež s prenesením dôkazného bremena na žalobcu, ktoré malo v prípade preukazovania účasti na podvode alebo zneužitia práva zaťažovať správcu dane. Keďže mal porušiť ustanovenia zákona o DPH, nemohlo dôjsť k zneužitiu práva, pretože pri tomto nedochádza k takému porušeniu. Správny súd sa s touto námietkou nevysporiadal, keďže len konštatoval nesplnenie podmienok zákona o DPH. V prípade konštatovania porušenia ustanovení zákona o DPH, konkrétne § 4 ods. 1 zákona o DPH, nemožno hovoriť o zneužití práva. V tejto súvislosti poukázal na rozsudky Súdneho dvora EÚ C-367/96 a C-212/97, ktoré rozlišujú medzi zneužitím práva a podvodným konaním, pričom pri zneužití práva nedochádza k porušeniu právnych noriem. Správny súd sa v napadnutom rozsudku s uvedenou námietkou nevysporiadal, len uviedol, že nedošlo k naplneniu hmotnoprávnych podmienok taxatívne vymedzených v zákone o DPH. Zneužitie práva sa týka výlučne umelých konštrukcií a žalobca by o tomto zneužití musel vedieť. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok NSS ČR, č. k. 1Afs/53/2016-55. Správny súd sa v napadnutom rozsudku nezaoberal a nevyjadril k nesprávnemu právnemu posúdeniu.

Správny súd sa tiež nevyjadril k námietke, že ak správca dane, resp. žalovaný odôvodňujú nepriznanie práva na odpočítanie dane získaním daňovej výhody, mali byť zneužívajúce prvky popísané najneskôr v protokole z daňovej kontroly (poukázal pri tom na rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 1Sžf/52/2016). Z rozhodnutia žalovaného ako ani z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane nie je zrejmé, čo je dôvodom neuznania práva na odpočet dane, a preto sú uvedené rozhodnutia nezrozumiteľné a mätúce. Nevyplýva z nich ani, akým spôsobom sa malo zneužiť právo, a aké daňové zvýhodnenie mal získať. S uvedenými žalobnými námietkami sa správny súd nezaoberal ani nevysporiadal. O zneužitie práva nejde vtedy, ak ekonomické činnosti môžu mať iné objektívne vysvetlenie, ako dosiahnutie daňového zvýhodnenia. Cieľom zdaniteľných obchodov nebolo umelo vykonštruovať situáciu, z ktorej by vyplývalo daňové zvýhodnenie. Sťažovateľ preukázal, že reálne vykonáva ekonomickú činnosť a taktiež nie je spochybnená ani materiálna existencia tovaru, ktorý daňový subjekt nadobudol a ďalej ho dodal. Všetky obchodné transakcie boli vykonané za účelom dosiahnutia primeraného zisku a mali svoje ekonomické a hospodárske opodstatnenie bez vedomého zúčastnenia na reťazci, ktorého účelom by mohlo byť získanie daňovej výhody. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ Bonik, C-285/11, podľa ktorého právo na odpočítanie zdaniteľnej osobe, tak možno zamietnuť iba pod podmienkou, že sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba, ktorej bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca právo na odpočítanie dane, vedela alebo mala vedieť, že sa takýmto nadobudnutím tovaru alebo prijatím služieb zúčastní na transakcii predstavujúcej daňový podvod týkajúci sa DPH zo strany dodávateľa alebo iného hospodárskeho subjektu, ktorý na vstupe alebo na výstupe zasahuje do reťazca týchto dodaní alebo týchto služieb. Namietal, že správny súd v neprospech žalobcu založil objektívnu zodpovednosť za konanie subjektov, s ktorými bol žalobca v obchodných vzťahoch, a ktorých konanie nemohol ovplyvniť, čím sa napadnuté rozhodnutie zjavne vymyká rozhodovacej praxi Súdneho dvora EÚ (C-255/02 Halifax a C-440/04 Recolta Recycling SPRL) a na žalobcu sa prenieslo dôkazné bremeno a daňová povinnosť, za ktorú mali byť postihnuté tretie osoby. Poukázal tiež na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/2011 a C-1428/2011, z ktorého podľa sťažovateľa vyplýva, že vedomosť žalobcu o tom, že sa stáva súčasťou daňového podvodu je nevyhnutnou podmienkou, bez ktorej nesmie byť zo strany správcu dane odopretý daňovému subjektu nárok na priznanie odpočtu DPH. V závere kasačnej sťažnosti zhrnul, že nerozlíšením zneužitia práva od daňového podvodu, ktoré sú podľa ustálenej rozhodovacej praxe samostatnými dôvodmi pre nepriznanie nároku na odpočítanie dane, správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na argumentácii uvedenej v jeho rozhodnutí a rozhodnutí správcu dane ako aj vo vyjadrení k žalobe. K námietke, že nie je zrejmé, čo bolo dôvodom pre neuznanie odpočtu DPH uviedol, že správca dane zistil, že dodanie tovarov, deklarovaných na sporných faktúrach za zdaňovacie obdobie nebolo preukázané, pričom predmetné faktúry reálnosť dodania nepotvrdzujú. Doklady predložené k výkonu daňovej kontroly sú v rozpore s výsledkami preverovania a nemožno ich považovať za doklady preukazujúce vznik práva na odpočítanie dane. Keďže sa reálnosť dodania nepotvrdila, nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH, preto ak bolo v tejto súvislosti uplatnené odpočítanie DPH došlo k porušeniu ustanovení zákona o DPH. Ak v danom prípade bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a žalobcom a nie len na predchádzajúcich odberateľsko-dodávateľských stupňoch zdaniteľných plnení, nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužité práva, keďže práve ním deklarované prijaté zdaniteľné plnenia nespĺňajú podmienky. Vo vzťahu k námietkam sťažovateľa k vyhodnoteniu skutkového stavu a k neprimeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu, žalovaný poukázal na bod. 61 rozsudku správneho súdu sp. zn. 20S/8/2019, v ktorom správny súd konštatoval, že podmienky uvedené v 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet.

V súvislosti s neuznaním uplatneného oslobodenia od dane podľa § 43 zákona o DPH z dodania tovaru deklarovaného vo faktúrach, žalovaný uviedol, že dodanie tovaru tak, ako je deklarované v sporných faktúrach a prepravných dokladoch CMR sa nezhoduje so skutkovým stavom. Preprava tovaru z tuzemska do iného členského štátu pre odberateľa uvedeného vo faktúrach sa neuskutočnila. Žiadny konkrétny vierohodný dôkaz potvrdzujúci sťažovateľove tvrdenia sťažovateľ nepredložil a neuniesol dôkazné bremeno podľa § 24 daňového poriadku. Preto žalovaný považuje námietky sťažovateľa za neopodstatnené a kasačnému súdu navrhol, aby podľa § 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol a sťažovateľovi náhradu trov konania nepriznal.

III. Konanie pred kasačným súdom

8. 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 30. septembra 2020 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

9 . 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.

10. 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.

11. Preskúmaním veci kasačný súd zistil, že kľúčovou otázkou pre posúdenie veci je preukázanie naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa, resp. jeho prípadný prenos na správcu dane. S poukazom na obsah spisu s týmto však bezprostredne súvisí aj čiastková otázka viažuca sa k tomu, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, aby bolo reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako sú deklarované prostredníctvom daňových dokladov, spochybnené.

12. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepreukázal reálne dodanie tovaru deklarovaným dodávateľom - obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o., v dôsledku čoho nesplnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH ustanovené zákonom o DPH. Kasačný súd zdôrazňuje, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávnych podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdaniteľné obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi sa aj reálne uskutočnili. Reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov v tomto prejednávanom prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru, (v stanovenom množstve, čase a

stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom.
13. Z výpovedí svedkov, šetrenia daňových orgánov a ostatných skutočností v administratívnom spise však vyplynulo, že toho času-konateľka dodávateľa poprela vystavenie samotných formálnych dokladov, nepreukázalo sa, že p. S., ktorý jednal so sťažovateľom o obchode, by bol oprávnený zastupovať dodávateľa, ďalej sa zistilo, že dodávateľ v rozhodnom čase nedisponoval zamestnancami alebo motorovými vozidlami, ktoré mali byť využité na účely dodania tovaru. Nepreukázal sa ani pôvod tovaru, ktorý dodávateľ mal dodať sťažovateľovi, keďže p. S. uviedol v rozpore so svojim skorším tvrdením iných subdodávateľov, pričom k tomuto nepredložil žiadne dôkazy. Tvrdenia sťažovateľa nebolo možné overiť ani v účtovnej evidencii právneho nástupcu dodávateľa sťažovateľa, keďže tento bol nekontaktný. Vzhľadom na uvedené, sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného obchodu a teda bol objektívne spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom.

14. Pokiaľ ide o zodpovedanie otázky dôkazného bremena, kasačný súd sa stotožňuje s konštatovaním krajského súdu, že toto nesie sťažovateľ, keďže daňové orgány preverujú správnosť výšky priznanej daňovej povinnosti a uplatnených nárokov na odpočet dane, avšak nie je ich povinnosťou zisťovať a preukazovať, ako sa deklarované zdaniteľné obchody v skutočnosti odohrali. Vo všeobecnosti dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia zaťažuje predovšetkým daňový subjekt, avšak v súvislosti s právom EÚ (vrátane judikatúry Súdneho dvora), existujú situácie, kedy je potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva zo strany daňového orgánu. V tejto súvislosti je však možné požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré možno od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na takomto konaní. prejednávanej veci bol však na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom, a to aj v rámci subdodávateľských stupňov zdaniteľných plnení.

15. V tomto smere sa tak možno v plnej miere stotožniť s názorom krajského súdu, že nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, a teda nie je ďalej potrebné preukazovanie vedomosti sťažovateľa o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva.

16. Záverom kasačný súd uvádza, že obchodnými transakciami sťažovateľa s obchodnou spoločnosťou DREVITECH, spol. s r. o. sa už zaoberal vo svojich skorších rozhodnutiach vo veciach vedených pod sp. zn. 4Sžfk/19/2019 a pod sp. zn. 3Sžfk/10/2020, kde kasačný súd dospel k totožným záverom, že reálne dodanie tovaru nebolo preukázané.

17. 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..

18. 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..

19. 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 rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.