

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/85/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200226
Dátum vydania rozhodnutia: 08.12.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200226.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): ADA WASTE, s.r.o., so sídlom Šintava 736, 925 51 Šintava, IČO: 36 242 560, zast.: Advokátska kancelária BĀNOS s.r.o., so sídlom Hlavná 979/23, 924 01 Galanta, 47 551 372, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101228676/2018 z 26. júna 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/63/2018-125 zo dňa 5. septembra 2019, jednomyselne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Trnava (ďalej len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) rozhodnutím č. 102589883/2017 z 15. decembra 2017 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) znížil žalobcovi postupom podľa § 68 ods. ods. 6 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“) nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2014 zo sumy 70 201,26 eur na sumu 42 897,98 eur.

2. Prvostupňový správny orgán na základe získaných dôkazov dospel k záveru, že nedošlo k dodaniu tovaru žalobcovi od deklarovanej dodávateľských spoločností Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o. v súlade s ustanovením § 8 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), týmto spoločnostiam nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods.

1 daňového poriadku a preto nemôže žalobcovi vzniknúť ani nárok na odpočet dane.

3. Na žalobcovo odvolanie žalovaný rozhodnutím č. 101228676/2018 z 26. júna 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku. K odvolacím námietkam žalovaný uviedol, že podľa výsledkov vykonaného dokazovania spoločnosť Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o. mali nadobudnúť deklarovaný tovar od spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., ktorá ho obstarala od spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s r.o., pričom prepravu mala zabezpečovať práve táto spoločnosť, čo však nebolo preukázané. Platba pre GLOBAL AGENCY spol. s r.o. mala byť realizovaná spoločnosťou QUIRINIUS, s.r.o. v hotovosti, v zmysle knihy prijatých faktúr tejto spoločnosti, ale faktúry uhradené nie sú. Spoločnosť GLOBAL AGENCY spol. s r.o. so správcom dane nekomunikuje, nepodáva daňové priznania k DPH, posledné daňové priznanie bolo podané za zdaňovacie obdobie apríl 2013 a na dani z motorových vozidiel spoločnosť nebola registrovaná. Žalovaný poukázal na skutočnosť, že finančné orgány preverovali celý reťazec za kontrolované zdaňovacie obdobie a nadobudnutie ako aj dodanie tovaru bolo na každom článku reťazca spochybnené.

4. Vo vzťahu k následnému intrakomunitárnemu dodaniu tovaru žalovaný poukazoval na skutočnosť, že konateľom spoločnosti Sertimpex Hungary bola v čase kontrolovaného obdobia totožná osoba, ktorá bola konateľom i v spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. Sídlo spoločnosti Sertimpex Hungary je registrované u poskytovateľa sídiel a na mieste obchodovania (mieste vykládky) sa nachádza hostel pre robotníkov. Sertimpex Hungary nepredložila žiadne doklady, za 1. a 2 štvrtrok 2014 nepodala daňové priznania k DPH, nepredložila súhrnný výkaz, na základe čoho jej bolo zrušené IČ DPH. Konateľ spoločnosti v daňovom konaní tvrdil, že zákazníci žiadali, aby miesto obchodu bolo čo najbližšie k maďarským hraniciam, aby sa kamión mohol ľahšie otočiť s tovarom, ktorý nebol na adrese miesta obchodu nikdy skladovaný a mal byť preložený z jedného kamiónu na druhý. Žalovaný poukazoval na skutočnosť, že konateľ spoločnosti Sertimpex Hungary nebol prítomný pri nakladaní a vykladaní tovaru a ani o tom nemal vedomosť, hoci išlo o tovar v celkovej hodnote 130 895,20 eur. V tejto súvislosti žalovaný poukazoval i na rozpor s ostatným obsahom administratívneho spisu, keďže v potvrdení o prijatí tovaru v inom členskom štáte Európskej únie zo dňa 27.03.2014 konateľ spoločnosti Sertimpex Hungary uvádza, že tovar zmysle faktúry 140300 prijal od daňového subjektu na mieste skončenia prepravy t.j. na ubytovni pre robotníkov.

5. Vo vzťahu k dodávkam Cu katód podľa názoru žalovaného nebol vykonaným dokazovaním zistený konečný spotrebiteľ, krajina spotreby a teda ani krajina odvedenia dane, žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila ani časť dodávok Cu katód na konečnú spotrebu, tovar je niekoľkokrát za sebou predávaný ďalším spoločnostiam, pričom v spoločnostiach v reťazci dochádza často k zmene konateľov spoločnosti. Spoločnosti v reťazci, ktoré majú preukázať pôvod a spotrebu tovaru, sú nekontaktné a nepodávajú daňové priznania, nepredkladajú doklady, nepodávajú súhrnné výkazy a neodvádzajú daň do štátnych rozpočtov. Podľa názoru žalovaného bola v konaní preukázaná prepojenosť jednotlivých subjektov, rozpory vo vyjadreniach ich zástupcov, tovar mal byť fakturačne prevedený do iného členského štátu a odtiaľ sa mal vrátiť späť na Slovensko, pravdepodobne do spoločnosti VUITTON, s.r.o., pričom aktívnym článkom tohto reťazca bol podľa názoru žalovaného nepochybne aj žalobca, ktorý deklaroval dodanie rumunskému odberateľovi s miestom vykládky v Maďarsku.

6. V tejto súvislosti žalovaný podotkol, že žalobca bol aktívnym článkom reťazca, keďže deklaroval dodanie tovaru rumunskému odberateľovi s miestom vykládky v Maďarsku, konateľ maďarskej spoločnosti Sertimpex Hungary, ktorý bol súčasne konateľom subdodávateľskej spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., sa vyjadril v tom smere, že osoba, ktorá dávala pokyny, požiadala, aby adresa miesta obchodu bola blízko maďarskej hranice, aby sa vozidlá mohli ľahko obrátiť s tovarom, no pri nakladaní a vykladaní tovaru nebol, čo je v rozpore s dokladmi predloženými žalobcom. Ten má potvrdenie o prevzatí sporného tovaru v deklarovaný deň dodávky práve konateľom spoločnosti Sertimpex Hungary a QUIRINIUS, s.r.o. na mieste v Maďarsku, ktoré sa nachádzalo v ubytovni robotníkov. Z uvedeného podľa názoru žalovaného vyplýva, že o podvodnom konaní žalobca musel vedieť a preto na závere správcu dane nič nemení skutočnosť, že predložil všetky doklady, ktoré majú deklarovať dané obchody. Vo vzťahu k námietkam týkajúcim sa spoločnosti EBER STEEL žalovaný

poukázal na skutočnosť, že v prípade deklarovaného dodania tovaru do iného členského štátu nedošlo k vyrubeniu rozdielu dane, keďže správca dane spochybnil existenciu tovaru a preto sú akékoľvek námietky vo vzťahu k deklarovanému dodaniu zjavne neopodstatnené.

II.

Konanie pred krajským súdom

7. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Trnave (ďalej len „krajský súd“) a navrhol napadnuté rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie.

8. Žalobca v správnej žalobe argumentoval tým, že nemôže niesť zodpovednosť za konanie jeho obchodných partnerov. V súvislosti s výberom obchodných partnerov uviedol, že v čase obchodovania boli v poriadku a nie je mu známe, aké ďalšie prostriedky mal použiť na posúdenie ich vierohodnosti. Poukazoval i na skutočnosť, že počas daňovej kontroly poskytoval správcovi dane plnú súčinnosť a predložil všetky potrebné doklady, pričom nebolo v jeho moci zabezpečiť dodanie dokladov zo strany ostatných subjektov.

9. V rámci žalobných bodov sa žalobca nestotožnil s posúdením vykonaných dôkazov finančnými orgánmi a zotrval na svojom postoji, že deklarované obchody sa uskutočnili. Podľa názoru žalobcu finančné orgány účelovo vychádzajú len zo zistených nedostatkov a nereflektovali na skutočnosť, že konatelia spoločností Milbery s.r.o., EBER STEEL SRL a VUITTON s.r.o. obchodovanie so žalobcom a existenciu tovaru potvrdili a účtovali o ňom, podobne ako dodávateľ spoločnosti Milbery s.r.o. spoločnosť QUIRINIUS s.r.o. Žalobca uviedol, že so spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o. nikdy neobchodoval a preto nemôže niesť zodpovednosť za jej konanie. Žalovaný podľa názoru žalobcu spochybnil aj vierohodnosť svedkov, avšak nešpecifikoval o aké rozpory v ich výpovediach sa má jednať. Ani skutočnosť, že žiadna spoločnosť v reťazci nepoužila časť dodávok na konečnú spotrebu, ani že bol tovar niekoľkokrát predávaný v reťazci spoločností, prípadne že v tomto reťazci došlo niekoľkokrát k zmene konateľov, spoločnosti sú nekontaktné a neplnia si svoje povinnosti, podľa názoru žalobcu nepreukazujú, že by došlo k akémukoľvek pochybeniu z jeho strany.

10. Žalobca sa nestotožnil ani s tvrdením žalovaného o účasti na podvodnom konaní. Podľa názoru žalobcu nemožno skutočnosť, že voči spoločnosti EBER STEEL SRL je vedené trestné konanie, pričítavať v jeho neprospech, keďže podľa jeho tvrdenia uvedená obchodná spoločnosť v čase obchodovania nevykazovala znaky podvodu. Žalobca zastával názor, že ak neexistuje objektívna zodpovednosť, musí žalovaný preukázať, že u jeho odberateľov či dodávateľov došlo k podvodnému konaniu a že mal o tom vedomosť, resp. mal spoluúčať na takomto konaní a preto žalovaný a správca dane nemôžu vychádzať a opierať sa iba o strohé spochybnenie deklarovaných plnení, ale musia tieto závery relevantne preukázať, čo sa však nestalo. V tejto súvislosti poukázal aj na právny názor Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyslovený v rozhodnutí sp. zn. 5 Sžf/22/2009 a rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie v rozhodnutiach C-354/03, C-355/03 a C-484/03 (Optigen) a C-439/04, C-440/04 (Kittel).

11. Žalobca tvrdil, že reálnosť obchodných transakcií preukázal v daňovom konaní predložením všetkých jemu dostupných dokladov a nevie si predstaviť, akým ďalším spôsobom by mal preukázať dôveryhodnosť spochybnených faktúr.

12. Podľa mienky žalobcu finančné orgány neodôvodnili vydané rozhodnutia v súlade právnou úpravou, keďže nevysvetlili, akými úvahami boli vedení pri hodnotení dôkazov, ako použili správnu úvahu pri použití právnych predpisov a ako sa vyrovnali s návrhmi, námietkami ako aj vyjadreniami, ktoré predložil.

13. V súvislosti so žalobnou námietkou, týkajúcou sa prenesenia dôkazného bremena žalobca poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3 Sžf/1/2011 tvrdil, že

vyčerpal svoje dôkazné bremeno, keď predložil všetky dostupné materiály a preukázanie opaku bolo na strane finančných orgánov.

14. Žalovaný v reakcii na žalobné body trval na správnosti napadnutých rozhodnutí a poukazoval na skutočnosť, že správca dane preveroval celý odberateľsko-dodávateľský reťazec s tovarom a nadobudnutie ako aj dodanie tovaru spochybnil na každom článku reťazca. Dodanie tovaru podľa názoru žalovaného nebolo preukázané a preto odpočet nebol uznaný. Vo vzťahu k dodaniu Cu katód plynula výhoda z obchodovania z neoprávneného čerpania nadmerného odpočtu priamo žalobcovi. Podľa mienky žalovaného z dokazovania vyplynuli zásadné rozpory vo vyjadreniach dotknutých subjektov, odhalila sa personálna prepojenosť spoločností, v reťazci vystupovali tzv. missing traders a nebolo preukázané dodanie tovaru do iného členského štátu, jeho pôvod ani preprava.

15. Ani so žalobnou námietkou o nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí sa žalovaný nestotožnil. Poukazoval v tejto súvislosti na výpovede p. Š.Á. a A., konateľov dotknutých spoločností, odpovede na medzinárodnú výmenu informácií so zahraničnými finančnými orgánmi, ako aj na ďalšie skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu. V tejto súvislosti žalovaný poukazoval na to, že konateľ maďarskej spoločnosti Sertimpex Hungary p. J. L. É., ktorý bol súčasne konateľom subdodávateľskej spoločnosti QUIRINIUS, s. r. o., sa vyjadril v tom zmysle, že osoba, ktorá dávala pokyny, požiadala, aby adresa miesta obchodu bola blízko hranice, aby sa vozidlá mohli ľahko obrátiť s tovarom a pri nakladaní a vykladaní tovaru nebol. Spoločnosť Sertimpex Hungary nepredložila žiadne doklady, IČ DPH bolo spoločnosti zrušené, sídlo spoločnosti je registrované u poskytovateľa sídiel, pričom na mieste obchodovania je ubytovňa pre robotníkov.

16. Žalovaný ďalej poukazoval aj na skutočnosť, že konateľ spoločnosti VUITTON, s.r.o. v čase deklarovateľných obchodov sa nevedel vyjadriť, od koho tovar nadobudol, nevedel uviesť ani osobu, s ktorou jednal, ani dátum nákupu, pričom malo ísť o medené platne o rozmeroch cca 1m x 1m o hrúbky cca 1 cm, preprava pre žalobcu mala byť vykonaná vozidlom s EČV B. XXXDC, vodičom mal byť O. A., nosnosť vozidla mala byť 40 ton. Z osvedčenia o evidencii vozidla s EČV B. XXX B. však vyplynulo, že ide o vozidlo s hákovým nakladačom a najväčšou prípustnou celkovou hmotnosťou 23 ton. Konateľ spoločnosti Milbery s.r.o. v čase deklarovateľných obchodov uviedol, že tovar nadobudol od spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., pri obchode jednal s p. É.I. J. L., predmetom dodania boli balíky na paletách o rozmeroch cca 1m x 1m, boli to platne približne o 0,5 cm hrubé, prepravu tovaru mal zabezpečovať žalobca, vodičom bol O. A.. Ten vo svojej výpovedi uviedol, že v marci 2014 bol zamestnancom spoločnosti VUITTON, s.r.o., spoločnosť Milbery s.r.o. nepozná, auto SCANIA môže podľa jeho vyjadrenia previezť max. 12 ton, tovar sa mal nakladať v Dunajskej Strede na Letištnej ulici, vozidlo, na ktoré sa nakladalo, nemalo hák, pri nakládke nebol prítomný. Žalovaný poukazoval aj na skutočnosť, že spoločnosti Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o. mali nadobudnúť tovar od spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., pričom táto spoločnosť deklaruje obstaranie sporného tovaru od spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s.r.o., Prepravu mala podľa žalovaného zabezpečovať GLOBAL AGENCY spol. s.r.o., čo však nebolo preukázané a platba GLOBAL AGENCY spol. s r.o. mala byť realizovaná spoločnosťou QUIRINIUS, s.r.o. v hotovosti, v zmysle knihy prijatých faktúr spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., ale faktúry uhradené nie sú. Preto pôvod tovaru a ani jeho konečná spotreba neboli podľa žalovaného preukázané.

17. V súvislosti s so žalobnou námietkou týkajúcou sa rozhodnutí vo veciach C-439/04 a C-440/04 žalovaný poukázal na to, že z rozhodnutí vyplýva aj právo vnútroštátneho súdu odmietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa vo svetle objektívnych skutočností preukáže, že platiteľ dane sa svojou kúpou zúčastňuje na plnení, ktoré je súčasťou podvodu vo vzťahu k DPH, a to aj vtedy, ak dotknuté plnenie spĺňa objektívne kritériá, na ktorých sú založené pojmy dodávka tovaru platiteľom dane a hospodárska činnosť. Žalovaný v tejto súvislosti uviedol, že žalobca vykonával prepravu sám a musel vedieť, že na adrese Mosonmagyrovár, Maďarsko sa nachádza ubytovňa pre robotníkov a tovar nemal byť vysypaný, ale preložený na iný kamión. Z tohto dôvodu žalovaný konštatoval, že žalobca počas výkonu daňovej kontroly poskytoval správcovi dane nepravdivé a zavádzajúce informácie, bol aktívnym článkom reťazca poznačeného podvodom na DPH, z ktorého práve jemu plynula daňová výhoda vo forme nadmerného odpočtu, bol priamym účastníkom sporných obchodov a preto vedel, či mu bol predmetný tovar dodaný

a taktiež mu je známa aj totožnosť skutočného dodávateľa.

18. Žalobca v písomnej replike v podstate zotrval na svojej argumentácii z predchádzajúcich podaní v správnom aj súdnom konaní. Nestotožnil sa s tvrdeniami žalovaného, že neunesol dôkazné bremeno a nesúhlasil ani so záverom žalovaného o účasti na podvodnom konaní.

19. Krajský súd vyhlásil rozsudok dňa 05.09.2019, ktorým správnu žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania.

20. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane, ktoré právo je spojené s jeho dôkaznou povinnosťou a pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt a daňové konanie nie je vyhľadávacím konaním. Správca dane dokazovanie v tomto kontexte vykonáva dokazovanie a jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

21. K námietke vo veci preukázania deklarovanych dodávateľsko-odberateľských vzťahov sa krajský súd stotožnil s názorom finančných orgánov, že boli správcom dane spochybnené na podklade konkrétnych skutočností, ktoré boli vyhodnotené vo vzájomných súvislostiach s výsledkom, že žalobcovi dôvodne nesvedčí nárok na odpočítanie dane zo sporných faktúr. V súvislosti s vykonaným dokazovaním krajský súd uviedol: „V danom prípade je vykonaným dokazovaním vrátane listinných dôkazov zabezpečených správcom dane v rámci výkonu jeho činnosti preukázané, že išlo o reťazec spoločností, pričom tento, podľa zistení správcu začínal spoločnosťou GLOBAL AGENCY spol. s r.o., ktorá naposledy podala daňové priznanie v apríli 2013. Táto spoločnosť bola v zdaňovacom období marec 2014 jediným obchodným partnerom spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. (uvedené je podložené prijatými faktúrami spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. nachádzajúcimi sa v administratívnom spise). Spoločnosť QUIRINIUS, s.r.o. podľa vyjadrenia konateľa L. J. É. (výpoveď zo dňa 26.11.2014, táto je uvedená v rozhodnutí žalovaného zo dňa 05.02.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava, ktorým bol spoločnosti Milbery s.r.o. vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014) platila spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s r.o. v hotovosti, avšak podľa evidencie prijatých faktúr spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., tieto nie sú uhradené, pričom konateľ uviedol, že svojmu dodávateľovi odovzdával hotovosť keď mu zaplatil jeho odberateľ t.j. Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o. Ďalej je v súvislosti so spoločnosťou QUIRINIUS, s.r.o. tiež relevantné vyjadrenie L. J. É., ktoré uviedol v rámci výpovede dňa 26.11.2014 týkajúce sa obchodovania so spoločnosťou Milbery s.r.o., že sa telefonicky spojil s pánom D. (konateľom spoločnosti Milbery s.r.o.), ponúkol mu sporný tovar, tento bol prepravený od dodávateľa, spoločnosti GLOBAL AGENCY spol. s r.o. priamo odberateľovi - spoločnosti Milbery s.r.o., pri odovzdávaní tovaru nebol prítomný, prítomný bol vodič, dopravu mala zabezpečovať spoločnosť GLOBAL AGENCY spol. s r.o., pričom konateľ spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. nevedel odkiaľ smerovala preprava sporného tovaru, nevedel odkiaľ pochádzal tovar, uviedol, že pravdepodobne z Maďarska. Spoločnosť Milbery s.r.o. následne mala dodať tovar žalobcovi. Spoločnosť QUIRINIUS, s.r.o. bola rovnako dodávateľom spoločnosti VUITTON, s.r.o., pričom konateľ tejto spoločnosti A. P. B. si na svojho dodávateľa pri výsluchu uskutočnenom dňa 24.11.2014 (bližšie bod 62 rozsudku) nespomenul. Z uvedeného je zrejmé, že v danom prípade nie je potvrdený samotný pôvod tovaru a rovnako vzhľadom na nepreverenie intrakomunitárneho dodania spoločnosti EBER STEEL SRL nie je preukázané, ani kde deklarovany tovar skončil. Dôvodne je teda spochybnená vôbec existencia daného tovaru, čo súčasne znamená, že dodávateľom žalobcu nemohla reálne vzniknúť daňová povinnosť (§ 8 ods. 1 písm. a/ v spojení s § 19 ods. 1 zákona o DPH)."

22. Krajský súd sa nestotožnil ani so žalobným bodom, týkajúcim sa účasti žalobcu na zneužití práva a ustálil záver, že žalobca vedel alebo musel z okolností prípadu vedieť, že na tomto podvodnom konaní participuje daňovým zvýhodnením z intrakomunitárneho dodania tovaru. V tejto súvislosti krajský súd uviedol: „Žalobca mal zabezpečovať dopravu v rámci intrakomunitárneho dodania do Maďarska, spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ktorého je konateľom je L. J. É., ktorý mal podľa medzinárodného nákladného listu osobne prevziať dodaný tovar, konkrétne Cu katódy 24 980 kg (pričom táto skutočnosť bola samotným L. J. É. popretá, keď uviedol, že nebol pri vykládke tovaru), teda žalobca o

spoločnosti Sertimpex Hungary Kft. preukázateľne vedel. L. J. É. bol nielen konateľom spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ale aj konateľom spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o., ktorá bola deklaroványm dodávateľom spoločností Milbery s.r.o. a VUITTON, s.r.o., teda subdodávateľom žalobcu. Nataska sa preto otázka, aký bol účel nadobudnutia toto istého tovaru - Cu katód zo spoločnosti QUIRINIUS, s.r.o. cez Milbery s.r.o. resp. VUITTON, s.r.o., ADA WASTE, s.r.o., EBER STEEL SRL až k Sertimpex Hungary Kft., keď spoločnosť QUIRINIUS, s.r.o. mohla tento tovar priamo dodať spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., čo by bolo pri totožnom konateľovi logické. Rovnako vedomosť žalobcu, podľa názoru správneho súdu, preukazuje výpoveď O. A., o ktorom žalobca v žalobe tvrdil (bod 17 správnej žaloby), že je jeho zamestnanec. O. A. vo výpovedi uskutočnenej dňa 28.11.2014 (táto je uvedená v protokole z daňovej kontroly týkajúcej sa spoločnosti VUITTON, s.r.o. za zdaňovacie obdobie marec 2014, ktorý je súčasťou administratívneho spisu správcu dane) uviedol, že bol zamestnancom spoločnosti VUITTON, s.r.o., vykonal prepravu zo spoločnosti Sertimpex Kft. do spoločnosti VUITTON, s.r.o. v období marec 2014 vozidlom SCANIA s EČV B. XXX B., pričom podľa faktúry č. SER7-SZ-122304 vystavenej maďarskou spoločnosťou Sertimpex, Kft. sa prepravilo 24 980 kg Cu katód. Z uvedeného preto dôvodne vyplýva, že spoločnosť Sertimpex Hungary Kft. prepravovala Cu katódy naspäť na územie SR spoločnosti VUITTON, s.r.o., ktorá bola nielen súčasťou reťazca, ale priamym dodávateľom žalobcu. Je nepochybné, že vo vzťahu k priamemu dodávateľovi mal žalobca k dispozícii viaceré možnosti, ako si preveriť pôvod tovaru, ktorý od svojho dodávateľa nadobúda. Žalobca bol však súčasťou tohto reťazca, pričom tým, že deklaroval intrakomunitárne dodanie oslobodené od DPH nepochybne získal finančné zvýhodnenie."

23. Krajský súd poukazoval na ďalšie relevantné skutočnosti vo vzťahu k dotknutým obchodným spoločnostiam v reťazci nasledovne: „táto spoločnosť (Milbery s.r.o.) mala tovar nadobudnúť od spoločnosti QUIRINIUS s.r.o., pričom dopravu zabezpečovala spoločnosť GLOBAL AGENCY spol. s r.o., ktorá je nekontaktná, teda doklady týkajúce sa predmetného zdaniteľného obchodu nie sú k dispozícii. Ďalšie pochybnosti týkajúce sa deklarovaných dodávateľsko-odberateľských vzťahov vyplývajú z tvrdenia žalobcu a konateľa tejto spoločnosti W. D.P., vo vzťahu k preprave tovaru, keď žalobca tvrdil, že prepravu zabezpečoval dodávateľ, výslovne uviedol, že prepravné náklady znášal dodávateľ (mail z 24.09.2014) t.j. spoločnosť Milbery s.r.o. a W. D. vo svojej výpovedi dňa 24.11.2014 (obsah výpovede uvedený v bode 63 rozsudku) uviedol, že žalobca si zabezpečoval prepravu sám, vodičom bol O. A., v prípade faktúry č. 2014150 bol šoférom L. D.. Vo vzťahu k preprave bola relevantná tiež výpoveď O. A., ktorý uviedol vo svojej výpovedi dňa 08.01.2015 (k tomu pozri bližšie bod 64 rozsudku), že dopravu pre spoločnosť Milbery s.r.o. neuskutočnil, túto spoločnosť nepozná. V tejto súvislosti správny súd zdôrazňuje pasivitu žalobcu, ktorý sa na výsluchoch konateľov dodávateľských spoločností, ani O. A. nezúčastnil, pričom práve svojou účasťou mohol preukazovať pravdivosť skutočností, ktoré vyplývali z jeho tvrdení a predložených dokladov. Rovnako vo vzťahu k intrakomunitárnemu dodaniu tovaru, pri ktorom dopravu zabezpečoval žalobca, je skutočne málo pravdepodobné, že by bol tovar „vysypaný“ pri ubytovni robotníkov, pričom medzinárodný nákladný list mal podpísať konateľ spoločnosti Sertimpex Hungary Kft., ktorý však uviedol, že pri vykládke tovaru nebol, pričom ani na uvedené tvrdenie žalobca nereagoval a nevysvetlil, akým spôsobom bol medzinárodný nákladný list, ktorý predložil, podpísaný. Ďalej sú to pochybnosti, ktoré vyplývajú z výpovede konateľa spoločnosti VUITTON, s.r.o., ktorý nevedel, od koho táto spoločnosť nakupuje tovar."

24. Na základe predostretých skutočností ustálil krajský súd záver, že dokazovaním bol dôvodne spochybnený pôvod tovaru, a bola preukázaná účasť žalobcu v reťazci spoločností, ktorého účelom bolo zneužitie práva na odpočet dane. Vo vzťahu k žalobným námietkam ohľadne dôkazného bremena krajský súd konštatoval, že z dôvodu zabránenia zneužiteľnosti neutrality DPH je pri uplatnení inštitútu odpočtu dane a oslobodenia od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru nevyhnutné, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet dane alebo oslobodené dodanie tovaru uplatňuje, preukázal existenciu podmienok. Podmienky sú podľa mienky krajského súdu hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa viaže nárok na odpočet dane. Pokiaľ žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar reálne dodaný v deklarovanom množstve a v čase a spôsobom deklarovaným na daňových dokladoch, a to práve osobou

uvedenou na faktúre. Rovnako, ak si platiteľ uplatňuje oslobodenie od dane, musí byť schopný preukázať dodanie tovaru nadobúdateľovi identifikovanému pre daň v inom členskom štáte a taktiež musí preukázať, že preprava a fyzické dodanie tovaru boli prostredníctvom deklarovaných prepravcov reálne uskutočnené tak, ako to deklarujú predkladané daňové a prepravné doklady.

25. Ani so žalobnou námietkou ohľadne nedostatočne zisteného skutkového stavu sa krajský súd nestotožnil. Krajský súd poukázal na skutočnosť, že správca dane nie je povinný viesť dokazovanie dovtedy, kým sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane podľa mienky krajského súdu slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly, ako aj medzinárodnej výmeny daňových informácií, správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH. Podľa názoru krajského súdu, bolo dokazovanie vykonané v dostatočnom rozsahu na prijatie záverov uvedených v napadnutom rozhodnutí.

26. Krajský súd poukazujúc na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (C-285/11 Bonik EOOD, v spojených veciach Mahagében kft. a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11) uviedol, že vnútroštátnym orgánom a súdom prináleží zamietnuť priznanie práva na odpočítanie dane, ak sa s ohľadom na objektívne skutočnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom. V obchodnom reťazci spoločností GLOBAL AGENCY spol. s r.o., QUIRINIUS, s.r.o., Milbery s.r.o., VUITTON, s.r.o. a žalobcu, ako aj odberateľov žalobcu, krajský súd prisvedčil finančným orgánom vo vzťahu k záveru, že spoločnosti nasimulovali situáciu tak, aby žalobca mohol získavať nárok na vyplatenie nadmerného odpočtu z nákupu Cu katód, keďže tovar dodával do Rumunska, resp. Maďarska ako intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od dane. Krajský súd ustálil, že v kontexte preukázaných pochybností o reálnom základe žalobcom deklarovaných zdaniteľných plnení neobstojí žalobcom tvrdená rozumná a so všetkou odbornou starostlivosťou vykonávaná podnikateľská činnosť, pretože jeho hospodárske správanie, bez známkov dobromyselnosti, vykazovalo snahu dosiahnuť získanie daňovej výhody. Vo vzťahu k žalobcom namietanému nelogickému množstvu obchodných spoločností, ktoré sa mali podieľať na podvodnom konaní, krajský súd uviedol, že práve naopak, účelom viacerých článkov v reťazci je zneprehľadniť jednotlivé obchodné transakcie

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

27. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/ a g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) a navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

28. Sťažovateľ krajskému súdu vytykal, že svoje závery neodôvodnil a len sa priklonil k názoru žalovaného. Nesúhlasil so stanoviskom krajského súdu o svojej participácii na daňovom podvode a tvrdil, že v daňovom konaní vyvinul maximálnu možnú spoluprácu a predložil všetky jemu dostupné doklady. Nestotožnil sa ani so záverom, že sa deklarované obchodné transakcie neuskutočnili. Opakovane trval na tom, že obchody sa uskutočnili tak, ako sú deklarované na faktúrach a dotknuté spoločnosti boli v čase obchodovania v poriadku.

29. Sťažovateľ rovnako ako v žalobných bodoch uviedol, že nevidí logiku v tom, aby sa množstvo obchodníkov zapojilo do podvodného konania. Mal za to, že pokiaľ by aj bol súčasťou podvodného reťazca, skutočnosť, že s predmetnými spoločnosťami obchodoval, automaticky nezakladá prezumpciu jeho viny. Podľa sťažovateľa výsledky dokazovania dostatočne preukazujú realizáciu dodávok jemu a následne aj jeho odberateľom.

30. Sťažovateľ nesúhlasil s právnym posúdením vecí týkajúcim sa dôkazného bremena v daňovom konaní, opierajúc sa o rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 a sp. zn. 5Sžf/22/2009, pričom uviedol, že si svoju zákonnú dôkaznú povinnosť splnil a predložil všetky dostupné podklady. Tvrdil, že nie je v jeho moci zabezpečiť preverenie dodávok u druhého subjektu. Správca dane podľa názoru sťažovateľa oprel rozhodnutie len o nedostatky na strane iného subjektu.

B)

31. Žalovaný v reakcii k sťažnostným bodom zotrval na postojoch vyjadrených v napadnutých rozhodnutiach a žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Právne závery kasačného súdu

32. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

33. Kasačný súd sa v podstatnom rozsahu stotožňuje s odôvodnením rozsudku krajského súdu, preto naň odkazuje, a aby zbytočne neopakoval detaily skutkového stavu a argumentáciu krajského súdu, obmedzí sa iba na rozvinutie niektorých jej častí a uvedie svoje doplnujúce závery.

34. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnych, ako aj formálnych podmienok, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia.

35. Najvyšší súd považuje za správny záver krajského súdu, že postup i rozhodnutia daňových orgánov boli v súlade so zákonom, najmä pokiaľ ide o kľúčovú otázku, že sťažovateľ neunesol v administratívnom konaní dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia sporných dodávok, z ktorých si uplatnil odpočítanie na dane na vstupe. Sťažovateľ v konaní opakovane uplatňoval prakticky totožné námietky a ani v sťažnostných bodoch neuviedol žiadne nové konkrétne skutočnosti, ktorými by aspoň spochybnil podrobne zdôvodnené závery krajského súdu prezentované v napadnutom rozsudku (zhrnuté v bodoch 20-26 tohto rozsudku). Sťažnostné body kasačnej sťažnosti sú všeobecné a neobsahujú vecné argumenty proti konkrétnym skutkovým zisteniam či právnym záverom krajského súdu. Kasačný súd preto môže len odkázať na dôvody napadnutého rozsudku, tak pokiaľ ide o neunesenie dôkazného bremena a sťažovateľom nevyvrátené objektívne pochybnosti o uskutočnení ním deklarovaných dodávok, ako aj o vedomú účasť sťažovateľa na obchodnom reťazci spoločností, v ktorom došlo k fiktívnym transakciám a nedovoleným daňovým únikom.

36. K sťažnostnému bodu, ktorým sťažovateľ namietal neprimerané zaťaženie dôkazným bremenom i za iné daňové subjekty, na ktoré nemá dosah, kasačný súd uvádza, že judikatúra vo veci preukazovania uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a jasne sa ustálila v tom, že nepostačuje predložiť formálne doklady (napr. faktúry či dodacie listy), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú a objektívne podloženú pochybnosť o reálnosti zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje napr. na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017. K dnes už prekonaným rozhodnutiam, na ktoré sťažovateľ (a desiatky ďalších účastníkov konaní pred správnymi súdmi) poukazuje, možno ešte doplniť, že závery tam ustálené nie je možné v prejednávanej veci aplikovať aj preto, že v daňovom konaní nebola bez pochybností preukázaná ani samotná existencia tovaru, ktorý mal byť predmetom dodávok.

37. Pokiaľ ide o tvrdené porušenia práva sťažovateľa na spravodlivý proces, tento sťažnostný bod sťažovateľ v podstate odôvodňuje len tým, že nesúhlasí s vyhodnotením preukázania uskutočnenia deklarovanych obchodov a v tejto súvislosti tvrdí, že krajský súd svoje závery nedostatočne odôvodnil, pretože neuviedol, akými úvahami sa spravoval, ako aplikoval dotknutú právnu úpravu a ako sa vysporiadal s jeho námietkami. V tomto kontexte kasačný súd poukazuje na detailné zhrnutie skutkového stavu krajským súdom (body 59 - 77 jeho rozsudku), ďalej sumarizáciu podstatných žalobných bodov (body 11 - 22 a bod 40), aplikovanú právnu úpravu (IV. časť rozsudku) a podrobné právne posúdenie veci (bod 79 až 95 rozsudku krajského súdu).

38. Podľa názoru kasačného súdu sa krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku starostlivo vysporiadal s argumentáciou sťažovateľa o ním predložených dokladoch, ako aj s namietanými výpoveďami zamestnancov spoločnosti. Kasačný súd sa v tejto súvislosti stotožňuje aj s názorom krajského súdu, že sťažovateľ sa absenciou na výsluchoch konateľov dotknutých spoločností a p. A. sám zbavil možnosti klásť otázky a možnosti prispieť tak k zvýšeniu kredibility svojich tvrdení. Skutočnosť, že sťažovateľ sa s posúdením veci krajským súdom po právnej stránke nestotožňuje, ešte nespôsobuje nepreskúmateľnosť rozsudku či jeho nedostatočné odôvodnenie. V tomto smere sťažovateľ v dôvodoch kasačnej sťažnosti svoje námietky ani bližšie nekonkretizoval a preto kasačný súd ani nemal s čím polemizovať.

39. Podľa názoru kasačného súdu nie je nepodložený ani záver krajského súdu o vedomej účasti sťažovateľa na reťazci transakcií poznačenom podvodom, ktorého účelom bolo získanie daňovej výhody vo forme odpočítania dane. S ohľadom na zjavné personálne prepojenie obchodných spoločností v reťazci sťažovateľ pri riadnej starostlivosti a primeranej obozretnosti a pri poznaní schémy obchodného vzťahu musel vedieť, že participuje na nedovolenom konaní spojenom s daňovým únikom. Tým, že sťažovateľ ako jeden z článkov reťazca deklaroval intrakomunitárne dodanie tovaru oslobodené od DPH, nepochybne získal daňovú výhodu. Kasačný súd v tejto súvislosti dodáva, že skutočnosť, či sťažovateľ vidí alebo nevidí logiku v počte obchodných spoločností v reťazci, nie je v tomto smere relevantnou pre posúdenie predostretej otázky. Navyše, aj na uvedenú argumentáciu krajský súd v napadnutom rozsudku reagoval (bod 85 rozsudku) a sťažovateľ záver krajského súdu žiadnym spôsobom nespochybnil.

40. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

41. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.