

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/13/2019
Identifikačné číslo spisu: 5017200256
Dátum vydania rozhodnutia: 21.01.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:5017200256.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Igora Belka a Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : Elektrovod Slovakia, s.r.o., , so sídlom Bytčická 4, Žilina, IČO: 31 615 317, zastúpený: JUDr. Ing. Zuzana Kvaková, advokátka, J. M. Geromettu 146/1, Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 31S/95/2017 zo dňa 17. októbra 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.
Účastníkom nepriznáva nárok na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e :

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly vykonanej u žalobcu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) začal Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) vyrubovacie konanie, v ktorom vydal dňa 21.4.2016 rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane žalobcovi za zdaňovacie obdobie september 2014 vo výške 8.896,25 eur. Na odvolanie žalobcu odvolací orgán rozhodnutím zo dňa 21.7.2016 zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil mu vec na ďalšie konanie z dôvodu potreby zabezpečenia výsluchov navrhovaných svedkov.

2. V ďalšom konaní správcu dane rozhodnutím č. 104515012/2016 zo dňa 19.12.2016 vydaným podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) opätovne určil za zdaňovacie obdobie september 2014 žalobcovi rozdiel dane v sume 8.896,25 eur. Dôvodom vyrubenia rozdielu dane bola skutočnosť, že žalobca si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 1400115 zo dňa 2.9.2014 za dodávku

zinku od dodávateľa LABET s.r.o., Mierové námestie 42, Trenčín (ďalej aj „dodávateľ“) pre porušenie §49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. zákona o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100563964/2017 zo dňa 03.04.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) potvrdil rozhodnutie správca dane. V jeho odôvodnení poukázal na skutkové zistenia správca dane, podľa ktorých jediná konateľka spoločnosti LABET s.r.o. Helena Klčová o dodávke zinku žalobcovi nič nevedela, v mene spoločnosti nevykonávala žiadnu činnosť a na konanie za ňu splnomocnila iné osoby. Daňové doklady predložené žalobcom správca dane vyhodnotil tak, že dňa 2.9.2014 bol pracovníkom žalobcu odvážený a prijatý na sklad zinok 25 ZIN 99995 v množstve 23.870 kg (prepravený vozidlom SR B4MO6) a že v období mesiacov september až október 2014 bol nejaký zinok u žalobcu vydaný do výroby, pričom z jeho účtovníctva je zrejmé, že pre svoju podnikateľskú činnosť bežne nakupuje zinok na sklad a vydáva ho na svoje fakturované zákazky.

Uviedol ďalej, že preverovaním prepravy cez Národnú diaľničnú spoločnosť a. s. správca dane zistil, že vozidlo ev. č. SR B4MO6 nie je registrované v elektronickom mýtnom systéme a v preverovanom období neexistuje žiadny mýtny záznam o pohybe tohto vozidla po vymedzených úsekoch ciest.

4. Žalovaný sa stotožnil aj s právnymi závermi správca dane, že žalobca vo vyrubovacom konaní nepreukázal uskutočnenie deklarovanej obchodnej transakcie dodávateľom uvedeným na faktúre a keďže nebolo preukázané, že dodávateľovi vznikla v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Žalovaný konštatoval, že žalobca napriek tomu, že mu správca dane umožnil splniť si svoju dôkaznú povinnosť, nevyvrátil dôvodné a preukázané pochybnosti správca dane o reálnom dodaní predmetného tovaru dodávateľom LABET s.r.o., Trenčín.

II.

Konanie pred krajským súdom

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

6. S poukázaním na predložené doklady a vykonané výsluchy svedkov žalobca tvrdil, že žalovaný nesprávne zistil a vyhodnotil skutkový stav, na tento aplikoval nesprávny hmotnoprávny predpis a rozhodnutie vydal v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“). Mal za to, že ho žalovaný svojvoľne zaťažoval dôkazným bremenom, ktoré primárne leží na bedrách iného daňového subjektu alebo samotného správca dane.

7. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby zotrval na skutkovom vyhodnotení i právnom posúdení vecí, ktoré sú uvedené v napadnutom rozhodnutí, a navrhol žalobu zamietnuť.

8. Krajský súd dňa 17.10.2018 verejne vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu zamietol a účastníkom nepriznal právo na náhradu trov konania.

9. Krajský súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného, že žalobca v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH neunesol dôkazné bremeno na preukázanie splnenia materiálnych podmienok nároku na odpočet dane. Mal za to, že žalobcom predložené dôkazy nepreukazujú skutočnosť, že tovar bol žalobcovi skutočne dodaný dodávateľom LABET s.r.o.. Tieto dôkazy podľa krajského súdu preukazujú len príjem konkrétnych hmotností zinku určitej kvality na sklad žalobcu a jeho výdaj do výroby, nepreukazujú však dodanie zinku deklarovaným dodávateľom.

10. Krajský súd odmietol tvrdenie žalobcu o nesprávnom vyhodnotení svedeckých výpovedí a uviedol, že Helena Klčová ako oficiálny zástupca dodávateľa obchody nerealizovala, reálne dodanie tovaru

spoločnosťou LABET s.r.o., Trenčín nepotvrdila ani svedecká výpoveď účtovníčky S. C. a ani zo svedeckej výpovede Ľ. J., ktorý žalobcom prijatý zinok odvážil, nevyplynulo, že zinok uvedený na vážnom lístku zo dňa 2.9.2014 je ten istý zinok, ktorý je deklarovaný na faktúre od dodávateľa LABET s.r.o., Trenčín.

11. Krajský súd poukázal na to, že žalobca nevedel uviesť základné identifikačné údaje o totožnosti osôb, s ktorými mal vybavovať predmetný obchodný prípad a nevedela ich uviesť ani samotná konateľka spoločnosti LABET s.r.o. Keďže konateľka spoločnosti H. J.V. poprela obchodovanie so žalobcom, potom bolo na žalobcovi, aby preukázal, s kým konkrétne obchod dojednal. Pokiaľ toto dôkazné bremeno neunesol, musí znášať konzekvencie z toho vyplývajúce v podobe nepriznania odpočtu DPH.

12. K judikatúre Súdneho dvora, na ktorú poukázal žalobca v správnej žalobe krajský súd uviedol, že v prejednávanej veci bola oprávnené spochybnená deklarovaná skutočnosť dodania tovaru práve dodávateľom uvedeným na faktúre a preto sú skutkové okolnosti v tejto veci iné ako v rozhodnutiach, na ktoré žalobca poukázal.

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

13. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f/, g/, h/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“), pričom namietal, že rozsudok krajského súdu je nepreskúmateľný pre absenciu dôvodov, že nesprávnym procesným postupom krajského súdu bolo znemožnené žalobcovi, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, ďalej že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Navrhol napadnutý rozsudok zrušiť a vrátiť vec krajskému súdu na ďalšie konanie.

14. Sťažovateľ poukázal na doklady predložené správcovi dane v rámci daňovej kontroly, vyrubovacieho a odvolacieho konania, ktoré podľa jeho názoru neboli zohľadnené a boli nesprávne vyhodnotené, pričom podľa jeho názoru zakladajú hmotnoprávny nárok na odpočítanie dane. Sťažovateľ tvrdil, že v rozhodnom období preverovaného zdaniteľného plnenia bola dodávateľská spoločnosť LABET s.r.o. Trenčín plne fungujúca, jej konateľka H. J. označila osoby, ktoré splnomocnila na konanie v mene spoločnosti a sťažovateľ nemôže za to, že tieto osoby nebolo možné kontaktovať. Realnosť uskutočnenia preverovanej dodávky podľa sťažovateľa potvrdila aj jeho účtovníčka S. C.V. a svedok Ľ.B. J., ktorý bol uvedený na vážnych lístkoch. Sťažovateľ namietal, že jeho dôkazné bremeno nie je absolútne a uviedol, že pri navrhovaní dôkazov a ich realizácii bol súčinný, žalovaný však dôkazy hodnotil v rozpore s § 33 Daňového poriadku. Mal za to, že výsledky daňového konania nespochybnili reálnu existenciu a ani dodanie tovaru žalobcovi, ani jeho využitie na zdaniteľné transakcie.

15. Sťažovateľ citoval z rozsudku Súdneho dvora vo veci C-80/11 z 21.6.2012 Mahagében a Dávid, bod 51 a z rozhodnutia Najvyššieho súdu vo veci 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010 a tvrdil, že konajúce orgány nedisponovali dôkazmi, na základe ktorých by boli oprávnené tvrdiť, že sťažovateľ bol aktívnym účastníkom daňového podvodu alebo že by páchatelom podvodu pomáhal a nebol ani preukázaný vzťah sťažovateľa k zámeru získať v rámci súvisiacich dodávok medzi účastníkmi reťazca firiem nenáležitú daňovú výhodu. Zdôraznil, že v nadväznosti na v kasačnej sťažnosti označenú judikatúru Súdneho dvora odporuje právu EÚ a tiež zákonu o DPH, aby sa sťažovateľovi zamietlo právo odpočítať DPH za dodanie tovaru alebo služby z dôvodu, že so zreteľom na podvody alebo nezrovnalosti spáchané v rámci reťazca zdaniteľných obchodov sa toto dodanie nepovažuje za uskutočnené bez toho, aby sa na základe objektívnych dôkazov preukázalo, že zdaniteľná osoba vedela alebo mala vedieť, že predmetné plnenie zakladajúce právo na odpočítanie dane je súčasťou podvodu týkajúceho sa DPH spáchaného na vstupe alebo na výstupe v rámci dodávateľského reťazca.

16. Žalovaný sa k obsahu kasačnej sťažnosti podľa obsahu súdneho spisu písomne nevyjadril.

IV.

Právne názory kasačného súdu

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „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 jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 S.s.p. zamietol.

18. 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.

19. Z obsahu kasačnej sťažnosti vyplýva, že sťažovateľ nesúhlasí predovšetkým s vyhodnotením dôkazov zo strany žalovaného a následne i krajského súdu, najmä svedeckých výpovedí konateľky dodávateľskej spoločnosti LABET s.r.o. E. J., ktorá uviedla, že splnomocnila tretie osoby (S. H., K. K. O. S. V.) konaním za spoločnosť, ako aj účtovníčky S. C. a pre sťažovateľa pracujúceho L.O. J., ktorí mali potvrdiť reálnosť dodávky zinku od spoločnosti LABET s.r.o. Sťažovateľ tvrdí, že nemá možnosť zabezpečiť súčinnosť jeho dodávateľa voči správcovi dane, pretože „z logiky vecí“ nemôže disponovať osobnými údajmi navrhnutých svedkov K. K., S. V. O. S. H., keďže takéto informácie podľa jeho názoru nevyplývajú z jeho možností.

20. K sťažnostnému bodu o nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom v súvislosti s vyhodnotením vykonaných dôkazov a nesprávnom určení rozsahu dôkazného bremena sťažovateľa kasačný súd poukazuje na to, že v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach podľa osobitných predpisov, ďalej skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a tiež vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Ak správca dane pri preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (m.m. nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).22.

21. Jednou z rozhodujúcich skutočností pre správne určenie dane je pri uplatnení odpočtu DPH aj to, že príslušné zdaniteľné plnenie dodal konkrétny platiteľ, ktorý vyhotovil dodávateľskú faktúru. Zásadne platí, že daňový subjekt si má zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH.

22. Súhlasiť možno s tvrdením žalobcu, že nie je súčasťou jeho dôkazného bremena predkladať dôkazy, na ktoré nemá dosah ani vplyv. Ako primerane obozretný účastník obchodno-právneho vzťahu však musí mať základné informácie o tom, ako zdaniteľný obchod prebehol, kto a na základe čoho jednal za dodávateľa a kto za odberateľa, kto a akým spôsobom sa o uskutočnenie obchodu pričínil, aké boli dojednania zmluvných strán o doprave tovaru a pod.

23. Kasačný súd v zhode s krajským súdom poukazuje na to, že daňové orgány nespochybnili prijatie zinku na sklad sťažovateľa, jeho odváženie, účtovné zaevidovanie a nakoniec ani jeho použitie na zdaniteľné plnenia sťažovateľa. Podľa krajského súdu správca dane dôvodne spochybnil, že skutočným dodávateľom tovaru bola spoločnosť LABET s.r.o., pretože o tejto dodávke a ani o žiadnej inej obchodnej transakcii uvedenej spoločnosti nemala informácie jej jediná vtedajšia konateľka H. J.V. Tá podľa vlastného vyjadrenia splnomocnila konaním za spoločnosť ďalšie osoby (K. K., S. V., S. H.), pričom správcovi dane takéto splnomocnenia neboli predložené. Podľa zistení správcu dane dodávateľ v čase údajnej dodávky tovaru sťažovateľovi nespolupracoval s daňovou správou, nepodal daňové priznanie k DPH za dotknuté zdaňovacie obdobie a daň z transakcie neodviedol.

24. O tom, že dodanie tovaru žalobcovi spoločnosťou LABET s.r.o. považuje správca dane za pochybné, bol sťažovateľ informovaný a bolo mu umožnené pochybné skutočnosti preukázať. Správca dane vyzval sťažovateľa na označenie identifikačných údajov navrhnutých svedkov K. K., S. V. O. S. H., na základe ktorých by bolo možné identifikovať bydlisko menovaných a vykonať ich výsluch. Kasačný súd zdôrazňuje, že sťažovateľ počas daňovej kontroly ani vo vyrubovacom konaní nevysvetlil, s kým za dodávateľa a za akých okolností dohodol dodávku zinku, či a akým spôsobom si sťažovateľ preveril oprávnenie osôb vystupujúcich za dodávateľa konať za túto spoločnosť alebo inak prejavil svoju obozretnosť pri vstupe do tejto transakcie. Predložil len daňové doklady, ktoré sú za dodávateľa opatrené pečiatkou a podpisom neznámej osoby. To však vzhľadom na zistené okolnosti nepreukazuje, že obchod sa uskutočnil tak, ako ho sťažovateľ deklaroval a že predmetný tovar mu skutočne dodala spoločnosť LABET s.r.o.

25. Nebolo povinnosťou správcu dane pátrať po mieste bydliska navrhnutých svedkov, pretože dôkazné bremeno na preukázanie uskutočnenia dodávky zinku deklarovaným dodávateľom zaťažovalo sťažovateľa, ktorý nesie i následky dôkaznej núdze spojenej s nemožnosťou vykonania ním navrhnutých dôkazov. Keďže žiadne ďalšie dôkazy na vyvrátenie objektívnych pochybností o dodávateľovi tovaru uvedenom na faktúre sťažovateľ nepredložil, považoval i kasačný súd za správny záver žalovaného o neunesení dôkazného bremena a nesplnení zákonných podmienok pre uplatnené odpočítanie dane zo strany sťažovateľa, s ktorým sa stotožnil krajský súd.

26. Pokiaľ ide o sťažnostný bod týkajúci sa tvrdeného odklonu rozsudku krajského súdu od rozhodovacej praxe kasačného súdu, tento považoval senát kasačného súdu za neopodstatnený. Pripomína, že dôvodom nepriznania odpočítania dane na vstupe bolo nepreukázanie, že tovar dodal sťažovateľovi deklarovaný dodávateľ, keďže okrem pečiatky tejto spoločnosti a nečitateľného podpisu na sťažovateľom predloženej faktúre sa nezistilo nič, čo by svedčilo o akejkoľvek ekonomickej aktivite spoločnosť LABET s.r.o. Od sťažovateľa sa nevyžadovalo, aby preukazoval obstarávacie procesy u dodávateľa. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom. V posledných rokoch sa však jasne ustálila okrem iného v tom, že nepostačuje predložiť faktúru (a prípadne aj ďalšie doklady), ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o reálnosti takéhoto zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje 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. Aplikácia záverov rozhodnutia vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011, na ktoré sa odvoláva sťažovateľ, sa tak viac-menej obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady.

27. Pokiaľ ide o sťažovateľom citované časti rozhodnutia Súdneho dvora vo veci C-80/2011 zo dňa 21.6.2012, tieto vzhľadom na skutkové i právne odlišnosti prípadu sťažovateľa nie je možné vo veci aplikovať, keďže sťažovateľovi sa nevytýka, že by sa zapojil do podvodného konania jeho dodávateľa či iných subjektov v obchodnom reťazci. Nepriznanie odpočítania dane nebolo ani následkom neodvedenia dane z deklarovanej transakcie zo strany dodávateľa.

28. Naostatok kasačný súd uvádza, že voľné umiestnenie číselných označení ďalších rozhodnutí Najvyššieho súdu či Súdneho dvora, bez uvedenia akejkoľvek podrobnejšej argumentácie o ich právno-aplikačných aspektoch, ktoré majú byť pre posudzovanú vec relevantné, nehovorí nič o odklone od rozhodovacej praxe, ani o chybe v právnom posúdení veci a preto sa nimi kasačný súd ani nemohol zaoberať.

29. Keďže na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje žiadny zo sťažnostných bodov kasačnej sťažnosti za opodstatnený, rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

30. 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 rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).