

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/1/2019
Identifikačné číslo spisu: 1012200993
Dátum vydania rozhodnutia: 20.02.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:1012200993.2

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: MEAT, s.r.o., so sídlom Račianska 66, 831 06 Bratislava, IČO: 35 693 908, právne zastúpeného Advokátska kancelária Bugala - Ďurček, s.r.o., so sídlom Miletičova 5B, 821 08 Bratislava, IČO: 36 731 544, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/23447-139601/2011/4885-r z 20. marca 2012 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S/102/2012-139 z 13. septembra 2018, 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 Bratislave (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 4S/102/2012-139 z 13. septembra 2018, podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhala preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1020502/1/23447-139601/2011/4885-r z 20. marca 2012, ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane - Daňového úradu Bratislava III č. 602/232/134456/2011/Mrv z 19. septembra 2011, ktorým v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) znížil žalobcovi nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie jún 2010 zo sumy 11.247,27 eura na sumu 37,27 eura. Súčasne žalovanému nepriznal právo na náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že správne orgány sa vecou dôkladne zaoberali, pričom správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie; správne rozhodnutia obsahujú dostatok

relevantných dôvodov, a preto ich nemožno považovať za nepreskúmateľné. Napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie vydané v prvom stupni správcom dane, považoval správny súd za vecne správne. V uvedenom prípade správca dane správne vyhodnotil obchodný prípad vo veci vrátenia nadmerného odpočtu DPH (na základe prijatej faktúry č. 28062010 (int.č. Z2010-007) od dodávateľa FOR DESIGN, s.r.o. za nákup tovaru - drevotrieskových dosiek, v sume 70.210,- eur, z toho DPH 11.210,- eur) v tom smere, že sa nepreukázala skutočnosť, že dodávateľ, ktorý je uvedený na predmetnej faktúre (FOR DESIGN, s.r.o.), aj fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal žalobcovi a zároveň nebolo preukázané, že žalobca deklarovaný zdaniteľný obchod reálne prijal a následne (v zdaňovacom období december 2010) použil na účely svojej podnikateľskej činnosti (deklarované dodanie odberateľovi Holz Export Slovakia, s.r.o.). Správca dane rozsiahlym dokazovaním (vrátane medzinárodnej výmeny informácií) zisťoval existenciu (pôvod) predmetného tovaru - drevotrieskových dosiek, pričom dodanie predmetného tovaru sa na základe rozsiahleho dokazovania správcom dane nepotvrdilo ani u hlavného dodávateľa FOR DESIGN, s.r.o. a ani u jediného odberateľa Holz Export Slovakia, s.r.o., navyše ani u subdodávateľa spoločnosti BANED, s.r.o.. Všetky okolnosti celkom jednoznačne nasvedčujú tomu, že žalobca sa podieľal na fakturácii tovaru - drevotrieskových dosiek v reťazi obchodných spoločností, avšak bez reálneho dodania, čiže ide o tzv. karusel. Správny súd mal za to, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Vzhľadom na skutočnosť spochybnenia existencie obchodu, a teda reálnosti deklarovaného zdaniteľného plnenia, sa javí dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu, spočívajúce len v predložení zákonom požadovaných formálne vyhotovených daňových dokladov, ako nedostatočné. Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu jeho hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcom právo poskytované zásadou neutrality DPH.

3. O nároku na náhradu trov konania rozhodol správny súd podľa § 168 v spojení s § 175 ods. 1 S.s.p., tak, že vo veci úspešnému žalovanému náhradu trov konania nepriznal, keďže mu žiadne dôvodné vynaložené trovy konania nevznikli, žiadne si ani neuplatnil a ide o orgán štátnej správy.

4. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. f) a písm. g) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, a že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces; že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci. Navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správnomu súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby ho zmenil tak, že žalobe vyhovie.

5. V odôvodnení kasačnej sťažnosti sťažovateľ namietal, že realnosť uskutočnenia predmetných obchodov v kontrolovanom zdaňovacom období bola správcom dane a súdom spochybnená len tvrdením správcu dane, slovným vyjadrením, nie však nejakým relevantným dôkazom. Naopak, sťažovateľ riadne a v súlade so zákonom preukázal reálne uskutočnenie obchodov a vyčerpал všetky možnosti pri zachovaní odbornej starostlivosti, ktoré realnosť obchodov preukazujú. Taktiež jeho dodávatelia aj odberatelia výslovne potvrdili reálne uskutočnenie obchodov. Odôvodnenie napadnutého rozsudku je preto nedostatočné a vychádza z nesprávnych záverov správcu dane. Odberatelia ako aj dodávatelia sťažovateľa v predmetnom kontrolovanom období mali predmetné obchodné prípady riadne zaúčtované, uskutočnenie obchodu riadne potvrdili, a preto nie je na mieste konštatovať, že sťažovateľ si uplatňoval nadmerný odpočet v nesprávnej výške. Predmetný tovar bol riadne uskladnený, sťažovateľ predložil v daňovom konaní okrem faktúr aj príjemky tovaru, skladovú evidenciu, riadnu účtovnú evidenciu a Zmluvu o uložení vecí, preto závery správcu dane vo forme domniek, spochybňujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia, nemôžu byť na ujmu sťažovateľovi. Doklady, ktoré sťažovateľ v daňovom konaní predložil, sú reálnymi dokladmi, ktoré preukazujú reálne plnenie na základe predmetných obchodov. Sťažovateľ ďalej namietal, že správca dane ho neprimerane zaťažil dôkazným

bremenom, keď napriek tomu, že ho nevyzval na predloženie dôkazov na preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia, toto uzavrel ako neuskutočnené. Sťažovateľ mal za to, že v takom prípade nevie a nemôže vedieť, aké dôkazy by postačovali správcovi dane, čím je diskriminovaný.

6. Sťažovateľ taktiež namietal, že sa nemal možnosť oboznámiť s podkladmi, na základe ktorých správca dane vydal preskúmané rozhodnutie. Dôkazy, o ktoré správca dane opiera svoje rozhodnutie považoval sťažovateľ za nezákonné. V pokračovaní kasačnej sťažnosti sťažovateľ upriamil pozornosť na všeobecné zásady daňového konania, pričom mal za to, že v napadnutom rozhodnutí boli porušené všetky procesné postupy a zásady, čím bol zmarený účel konania, vyrubovacieho konania a jemu predchádzajúcej daňovej kontroly. Taktiež sťažovateľ namietal nedostatočné odôvodnenie tak preskúmaných rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane. Sťažovateľ mal tiež za to, že správny súd sa pri svojom rozhodovaní odklonil od ustálenej rozhodovacej prax súdnych autorít, a to najmä vo vzťahu k dôkaznému bremenu zaťažujúcemu daňový subjekt a jeho medzami.

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti v zásade zopakoval svoje vyjadrenie k žalobe, kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a napadnutý rozsudok za vecne správny. Namietal, že sťažovateľ nesprávne a nedostatočne vymedzil sťažnostné body, ako aj, že v kasačnej sťažnosti neprípustne uvádza nové skutočnosti. Zotrval na svojom stanovisku, že k dodaniu tovaru deklarovaného na spornej faktúre od dodávateľa FOR DESIN, s.r.o. nedošlo, čo zistil rozsiahlym dokazovaním. Sťažovateľom predložené listinné dôkazy žalovaný nepovažoval za dostatočné na preukázanie reálnosti zdaniteľného plnenia, keď šetrením správcu dane bolo preukázané, že k obchodnej transakcii nedošlo, pričom sťažovateľ sa ku konkrétnym zisteniam správcu dane účelovo nevyjadruje a zámerne ich obchádza. Navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

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., 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 20. februára 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. Kasačný súd sa oboznámil s obsahom administratívneho spisu žalovaného, z ktorého ustálil skutkový stav zhodne, ako tento bol popísaný v napadnutom rozsudku správneho súdu v bodoch 4. - 10.. Vychádzajúc z vyššie uvádzaných zistení kasačného súdu majúciich oporu v administratívnom spise (a ktoré korešpondujú so zisteniami daňových orgánov a správneho súdu), tento konštatuje, že daňové orgány správne a v súlade so zákonom uzavreli a logicky zdôvodnili, že v danom prípade spornej obchodnej transakcii absentuje reálny základ a to materiálne plnenie. Ani početnými listinnými dôkazmi nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu tak, ako to uvádza sťažovateľ a preto možno konštatovať, že sporná faktúra č. 28062010 (int.č. Z2010-007) od dodávateľa FOR DESIGN, s.r.o. za nákup tovaru - drevotrieskových dosiek, v sume 70.210,- eur, z toho DPH 11.210,- eur neodzrkadľuje

skutočný stav.

12. Rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane vyplýva z početnej rozhodovacej praxe kasačného súdu (vid. napr. rozhodnutia vo veciach sp. zn. 2SŽf/4/2009 a sp. zn. 5SŽf/97/2009), podľa ktorej je dôkazné bremeno na daňovom subjekte a primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený. Daňový subjekt nemusí svoje tvrdenie uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn., ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach.

13. Vzhľadom na existujúce pochybnosti správcu dane, ktoré vyplynuli z výsledkov miestnych zisťovaní a medzinárodnej výmeny informácií (vid. skutkový stav popísaný v napadnutom rozsudku správneho súdu v bodoch 4. - 10.) bolo úlohou práve daňového subjektu tieto pochybnosti správcu dane odstrániť.

14. Z úradnej činnosti kasačného súdu je navyše známe, že sťažovateľ (ako aj jeho priamy dodávateľ v predmetnej veci FOR DESIGN, s.r.o.) sa opakovane podieľali na transakciách, ktoré boli následne spochybnené, a ktoré vykazovali znaky podvodného konania - tzv. karuselov - vid. napr. rozhodnutia najvyššieho súdu vo veciach sp. zn. 3SŽf/64/2015 zo 7. septembra 2016, sp. zn. 8SŽf/49/2015 z 29. septembra 2016, sp. zn. 8SŽf/19/2015 z 23. februára 2017, sp. zn. 3SŽf/27/2016 z 13. decembra 2017, sp. zn. 8SŽfk/19/2017 z 22. novembra 2018 alebo sp. zn. 5SŽfk/16/2017 z 31. januára 2019.

15. Kasačný súd preto stotožnil so záverom správneho súdu, že sťažovateľ nepreukázal skutočnosť, že dodávateľ FOR DESIGN, s.r.o. mu fakturovaný zdaniteľný obchod skutočne dodal, ako aj že nebolo preukázané, že sťažovateľ deklarovaný zdaniteľný obchod reálne prijal a následne v zdaňovacom období december 2010 použil na účely svojej podnikateľskej činnosti - dodanie odberateľovi Holz Export Slovakia, s.r.o.. Uvedené vyplýva zo zistení správcu dane získaných v rámci dožiadaní a v rámci medzinárodnej výmeny informácií, bližšie popísaných v napadnutom rozsudku správneho súdu v bodoch 4. - 10.. Je podstatné zdôrazniť, že správca dane zisťoval existenciu (pôvod) predmetného tovaru - drevotriekových dosiek, pričom dodanie predmetného tovaru sa na základe rozsiahleho dokazovania správcu dane nepotvrdilo ani u hlavného dodávateľa FOR DESIGN, s.r.o. a ani u jediného odberateľa Holz Export Slovakia, s.r.o., navyše ani u subdodávateľa spoločnosti BANED, s.r.o..

16. Pochybné prevody na transakcii zúčastnených obchodných spoločností, ich nekontaktnosť, ako aj vyhýbavé odpovede pôvodného konateľa spoločnosti BANED, s.r.o., v kontexte so závermi vyvodenými najvyšším súdom v iných konaniach, vytvárajú dostatočný základ o závere správcu dane o účasti sťažovateľa v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality DPH. Správca dane postupoval v súlade so zákonom a v súčinnosti so sťažovateľom tak, aby mohol náležite rozhodnúť. Sťažovateľ nebol postupom správcu dane a ani žalovaného ukrátený na svojich právach. Správny súd v súlade s požiadavkou vyslovenou v uznesení č. k. 8SŽf/107/2014-123 z 30. novembra 2016 reagoval na všetky zásadné námietky obsiahnuté v žalobe a k týmto sa náležite vyjadril v napadnutom rozsudku, na ktorý kasačný súd vo všeobecnosti odkazuje, a s ktorým sa stotožňuje.

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 žalobcu 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 žalobca 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 rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.