

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/23/2018
Identifikačné číslo spisu: 2017200111
Dátum vydania rozhodnutia: 17.04.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:2017200111.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov Mgr. Viliama Pohančeniča a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): AL Agroservis, s.r.o., so sídlom 1093 Výdrany 930 16, IČO: 36 280 208, právne zastúpený: JUDr. Tibor Szakál, advokát, so sídlom Hlavná 26/5, 929 01 Dunajská Streda, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100304845/2017 zo dňa 15. februára 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/17/2017-80 zo dňa 28.06.2018, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/17/2017-80 zo dňa 28.06.2018 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100304845/2017 zo dňa 15. februára 2017, ktorým 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 potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 1670600/2016 zo dňa 03.11.2016, ktorým bol podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov určený rozdiel v sume 37 162,06 eura, zdaňovacie obdobie október 2011 žalobcovi ako daňovému subjektu.

2. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že Daňový úrad Trnava, pobočka Dunajská Streda vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu z dodávateľských faktúr od dodávateľa spoločnosti BELIEF s.r.o. za zdaňovacie obdobie október 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9210401/5/4014581/2013 Sche zo dňa 3.9.2011. Správca dane zistil, že odvolávajúci v zdaňovacom období október 2011 si uplatnil nárok na odpočítanie

dane z pridanej hodnoty aj z faktúr vystavených daňovým subjektom BELIEF, s.r.o., Jesenského 5026/13A, 929 01 Dunajská Streda ktorými bola vyfakturovaná repka: faktúrou č. 1182011 (interné číslo FP1110006) zo dňa 17.10.2011 (dátum dodania: 17.10.2011), množstvo 33,00 t, v sume 16 830,00 eur, z toho základ dane 14 025,00 eur a 20% DPH 2 805,00 eur; faktúrou č. 1192011 (interné číslo FP1110007) zo dňa 18.10.2011 (dátum dodania: 18.10.2011), množstvo 58,18 t, v sume 29 671,80 eura, z toho základ dane 24 726,50 eura a 20% DPH 4 945,30 eura; faktúrou č. 1202011 (interné číslo FP1110008) zo dňa 20.10.2011 (dátum dodania: 20.10.2011), množstvo 189,04 t, v sume 95 276,16 eura, z toho základ dane 79 396,80 eura a 20% DPH 15 879,36 eura, faktúrou č. 1212011 (interné číslo FP1110009) zo dňa 21.10.2011 (dátum dodania: 21.10.2011), množstvo 63,94 t, v sume 32 225,76 eura, z toho základ dane 26 854,80 eura a 20% DPH 5 370,96 eura; č. 1222011 (interné číslo FP1110010) zo dňa 24.10.2011 (dátum dodania: 24.10.2011), množstvo 24,52 t, v sume 12 358,08 eura, z toho základ dane 10 298,40 eura a 20% DPH 2 059,68 eura; faktúrou č. 1232011 (interné číslo FP1110011) zo dňa 25.10.2011 (dátum dodania: 25.10.2011), množstvo 72,64 t, v sume 36 610,56 eura, z toho základ dane 30 506,80 eura a 20% DPH 6 101,76 eura.

3. Krajský súd konštatoval, že správca dane rozsiahlym a podrobným dokazovaním zisťoval skutočnosti rozhodné pre právne posúdenie veci a podľa názoru správneho súdu je takto zistený skutkový stav dostatočným základom pre vyvodenie záveru, že deklarovaný tovar -repka olejná nebola dodaná žalobcovi osobou uvedenou na faktúre, t. j. spoločnosťou BELIEF, s.r.o. Krajský súd pri uvedenom závere vychádzal práve z výsledkov preverovanej prepravy tovaru, ktoré nepreukázali, že tovar bol v držbe spoločnosti BELIEF, s.r.o. Tento záver nie je spôsobilá zmeniť ani výpoveď T., ktorá potvrdila, že faktúry pre žalobcu vystavila a spoločnosť BELIEF, s.r.o. tento tovar žalobcovi dodala, a to z dôvodu, že toto tvrdenie nemalo na základe vykonaného dokazovania materiálny podklad. Správca dane práve vykonaným dokazovaním, ktorým nebolo preukázané, že by spoločnosť BELIEF, s.r.o. vlastnila deklarovaný tovar, spochybnil splnenie hmotnoprávných podmienok na uplatnenie práva žalobcu na odpočítanie dane a to práve z faktúr, ktoré spoločnosť BELIEF, s.r.o. ako dodávateľa tovaru deklarovali. Následne došlo k presunu dôkazného bremena na žalobcu, ktorý mal na základe tohto oprávneného spochybnenia vlastníckeho práva spoločnosti BELIEF, s.r.o. k deklarovanému tovaru, preukázať, že táto spoločnosť skutočne dodaný tovar vlastnila, ktorá skutočnosť by mala za následok preukázanie, že tejto spoločnosti vznikla daňová povinnosť. Z uvedených dôvodov preto správny súd nesúhlasí s námietkou žalobcu, že ho správca dane neprimerane zaťažil vo vzťahu k preukázaniu skutočností rozhodných na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Žalobca za účelom preukázania zdaniteľných plnení doložil daňové doklady, ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola zo strany správcu dane spochybnená, pričom daňovému subjektu sa nepodarilo preukázať opak. Správny súd v tejto súvislosti zdôrazňuje, aj za podpory ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (pozri napríklad rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžfk/13/2016 z 21. marca 2018), že samotným predložením faktúry a účtovaných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. Realizáciu zdaniteľného obchodu je tak daňový subjekt v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať aj inými bežnými dokladmi používanými v obchodnom styku, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie predmetného obchodu, svedeckými výpoveďami, prípadne čímkol'vek, čo by preukazovalo reálnosť samotného obchodu, čím sa má pochopiteľne na myslí aj realizovanie obchodu osobou uvedenou na faktúre. Práve z dôvodu, že v danom prípade došlo k reálnemu spochybneniu skutočného dodávateľa deklarovaného tovaru zo strany správcu dane, dôkazné bremeno sa presunulo na žalobcu, ktorý mal následne preukázať opak. Práve z dôvodu opodstatneného presunu dôkazného bremena zo správcu dane na žalobcu, nie je možné na daný prípad aplikovať rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 (žalobca mal zrejme na mysli rozhodnutie 3Sžf/1/2010).

4. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty z predložených faktúr (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Z uvedeného dôvodu správca dane a následne žalovaný tým, že žalobcovi určili rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2011 vo výške 37 162,06 eur rozhodli vecne správne. Podľa názoru správneho súdu odôvodnenie napadnutého rozhodnutia spĺňa všetky atribúty zákonnosti, žalovaný sa podrobne vysporiadal s odvolacími námietkami, rozhodnutie je založené na náležite zistenom skutkovom

stave vecí, ktorý skutkový stav zodpovedá aj obsahu administratívneho spisu a v daňovom konaní nedošlo k podstatnému porušeniu ustanovení daňového poriadku, ktoré by mohlo mať za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Preto správny súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 190 SSP zamietol.

5. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Zásadnou spornou otázkou medzi účastníkmi konania je posúdenie miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ust. § 24 ods. 1 písm. b) Daňového poriadku, v ktorom prípade žalobca tvrdí, že došlo k neprímeranému prenosu dôkazného bremena na žalobcu. Ďalším zásadným žalobným bodom bolo, že skutkový stav zistený správcou dane bol nedostatočný na riadne posúdenie vecí, a preto žalobca navrhoval doplniť dokazovanie vykonaním konkrétnych dôkazov.

6. Preukázanie nákupov obchodnej spoločnosti BELIEF s.r.o. od obchodných iných spoločností je dôkazným bremenom správcu dane, ktorý sa pridrižiava absolútnosti požiadavky, pokiaľ ide o povinnosť daňového subjektu preukazovať skutočnosti, na ktoré bol správcou dane vyzvaný v priebehu konania (§ 24 ods. 1 písm. b) daňového poriadku). Sťažovateľ tvrdil, že táto zákonná povinnosť daňovníka má svoje rozhodnutiami Európskeho súdneho dvora a judikatúrou Najvyššieho súdu SR ohraničené medze. Vo viacerých rozsudkoch (5Sžf/22/2009, 3Sžf /1/2010) bol vyslovený právny názor záväzný pre postup a rozhodovanie správcu dane, že cit. „v zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňové subjekty sledovali a kontrolovali výrobné a obstarávacíe procesy u iných subjektov, a to najmä z toho dôvodu, že zákon nedáva im právne prostriedky na sledovanie týchto procesov“. Teda dožadovať sa od žalobcu identifikácie predchádzajúceho vlastníka tovaru pred dodávateľom nemá oporu v zákone (keby ho žalobca vedel identifikovať, potom by uzatváral určite cenovo výhodnejšiu obchodnú zmluvu priamo s týmto vlastníkom tovaru). Nositeľom oprávnení, t. j. sledovania a kontrolovania výrobných a obstarávacích procesov u iných daňových subjektov, predchádzajúcich dodávateľov predchádzajúcich vlastníkov - obchodných partnerov, nie je kontrolovaný daňový subjekt, preto správca dane si musí pri vedení dokazovania, pri hodnotení dôkazov uviesť rozsah reálnych zákonných práv a oprávnení kontrolovaného daňového subjektu voči iným daňovým subjektom pri vstupovaní do obchodných kontraktov a ich realizácii. Z ustanovení zákona vyplýva záver, že dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí.

7. Správca dane sa celý čas domáhal od daňového subjektu písomností, t. j. dokladov BELIEF s.r.o. (ktoré daňový subjekt nikdy nemal, nemohol mať a ani si ich od BELIEF s.r.o. nemohol zákonným spôsobom vyžiadať na rozdiel od správcu dane - lebo daňovník na to zákonné oprávnenie nemá), ktoré mali byť podľa vyjadrenia bývalej konateľky BELIEF s.r.o. Prisky Csibovej odovzdané novému spoločníkovi a konateľovi obchodnej spoločnosti BELIEF s.r.o., Ladislavovi Surányimu pri prevode celého obchodného podielu BELIEF, s.r.o., na Ladislava Surányiho. 7.7.2012. Správca dane mal až do leta 2015 čas tri roky na to, aby nového konateľa vypočul a zabezpečil príslušné spisové podklady.

8. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa písomne nevyjadril.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

10. Preskúmaním vecí kasačný súd zistil, že správca dane preveroval dopravu predmetného tovaru (repky), ktorý vyfakturovala spoločnosť BELIEF, s.r.o. sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie október 2011. Správca dane zaslal výzvy Národnej diaľničnej spoločnosti a.s. Bratislava a žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií do Maďarska. Žalovaný údaje uviedol aj v svojom rozhodnutí, v tabuľke na s. 5 napadnutého rozhodnutia. Príjemcom tovaru v sklade v o Veľkom Blahove boli spoločnosti Start Team, s.r.o. „Dunajská Streda A&N Cosmetic Slovakia Group, s.r.o., Bratislava. V daňovom konaní nebola preukázaná skutočnosť, že by spoločnosť BELIEF s.r.o. disponovala týmto

tovarom ako vlastník. Svedkyňa Priska Csibová (bývalá konateľka BELIEF, s.r.o) vo svedeckej výpovedi pred správcou dane dňa 14.11.2012 do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9210401/5/3340163/2012/Sche uviedla, že spoločnosť BELIEF, s.r.o. nemala vlastné skladové priestory.

11. Kasačný súd konštatuje, že v konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK. Presun dôkazného bremena na správcu dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, kedy daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom a mal k nemu vystavenú faktúru. Prenos dôkazného bremena v zmysle rozsudku 3Sžf/1/2011 nemožno aplikovať na daný prípad žalobcu.

12. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie. Správca dane a ani správny súd nemôžu žalobcovi určovať, aké dôkazy mal predložiť na preukázanie ním tvrdených skutočností.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

14. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

15. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.