

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/2/2020
Identifikačné číslo spisu: 7016200426
Dátum vydania rozhodnutia: 28. marca 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:7016200426.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Olšanka spol. s r.o., Košické Olšany 305, 044 42 Košické Olšany, IČO: 317 277 27, zastúpeného: GOREJ Legal, s.r.o., Krmanova 14, Košice, IČO: 47 231 939, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 313092/2016 zo dňa 22. marca 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 8S/29/2016 z 31. januára 2019, ECLI:SK:KSKE:2019:7016200426.1, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa zamietá.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 1781554/2015 zo 16.12.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 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“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2011. Toto rozhodnutie bolo vydané potom, ako bolo vo veci predchádzajúce rozhodnutie správcu dane zrušené žalovaným z dôvodu neúplne zisteného skutkového stavu.
2. Rozhodnutím č. 313092/2016 z 22.03.2016 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) žalovaný podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku ako odvolací orgán zmenil prvostupňové rozhodnutie tak, že vyrubeny rozdiel dane znížil z 58.409,80 € na 48.674,80 € (kvôli nesprávnemu výpočtu).
3. Žalovaný sumarizoval priebeh daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania, vychádzal z toho, že rozhodujúci pre vyrubenie rozdielu dane bol záver správcu dane, že sťažovateľ nespĺnil a nepreukázal splnenie zákonných podmienok na oslobodenie od dane pri dodaní do iného členského štátu v zmysle

§ 43 ods. 1, ods. 5 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), keď nepreukázal svoje tvrdenia a neunesol dôkazné bremeno vo veci prepravy repky. Pri nesplnení podmienok na oslobodenie od dane pri intrakomunitárnom dodaní tovaru musí byť podľa žalovaného predaj zdanený tak, ako keby bol tovar predaný v tuzemsku, podľa § 8 zákona o DPH. Sporné dodanie tovaru bolo spojené s faktúrou pre poľského odberateľa ECCONOVA Sp. z o.o. (ďalej len „odberateľ“) za predaj 10.200,20 q repky v celkovej sume 484.509,50 € bez DPH; správca dane dospel k záveru, že preprava zo Slovenska do Poľska bola uskutočnená iba v množstve 4.051,80 q repky, v sume 192.460,50 €, pričom správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol tých 27 dodávok, v ktorých nebola potvrdená preprava, aj so súvisiacimi dôkazmi.

4. Žalovaný sumarizoval aj relevantné skutkové zistenia správcu dane, spochybňujúce sťažovateľom predložené dôkazy. Žalovaný nepovažoval za podstatné, že neboli vypočítaní označení šoféri ako svedkovia, pretože ich výpovede by nemali vplyv na zistenia o trasách ich vozidiel. Svedok S. podľa žalovaného bol vypočítaný v prítomnosti zástupcu sťažovateľa. Žalovaný považoval za podstatné, že sa predložené CMR doklady ukázali ako nevierohodné, lebo v nich uvedené údaje nezodpovedajú skutočnosti. Pritom dôkazné bremeno o deklarovanych obchodoch nesie daňový subjekt (sťažovateľ). Správca dane podľa žalovaného postupoval podľa príslušných ustanovení Daňového poriadku.

II. Konanie pred správnym súdom

5. Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č. k. 8S/29/2016-123, ECLI: SK:KSKE:2019:7016200426.1 z 31.01.2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) podľa § 190 ods. 1 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol správnu žalobu sťažovateľa, ktorý sa domáhal zrušenia preskúmaného rozhodnutia i prvostupňového rozhodnutia a vrátenia veci žalovanému. Správny súd po rozsiahlej rekapitulácii priebehu konania okrem iného konštatoval, že správca dane vyhodnotil všetky dôkazy získané počas daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní, pričom vychádzal z údajov uvedených na dodacích listoch, CMR dokladoch, v bilancii vážení, ktoré mu predložil sťažovateľ; z detailných záznamov o pohybe vozidiel získaných od Národnej diaľničnej spoločnosti, a.s., ako aj z vyjadrení svedka a z vyjadrení sťažovateľa, že preprava repky sa uskutočnila z Košických Olšan do Hažlína a následne z Hažlína do Poľska.

6. Podľa správneho súdu správca dane dospel k dostatočne preukázanému záveru, že z vyfakturovaného množstva repky bola preprava zo Slovenska do Poľska uskutočnená iba v časti, a preprava tovaru v množstve 6.148,40 q v sume 292.049,00 eur nebola potvrdená. Námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené, nevidel problém v nevypočítaní svedkov, keď svedok S. bol vypočítaný 28.07.2015 a výpovede šoférov by nemali vplyv na zistené trasy automobilov, o ktorých správca dane zabezpečil jednoznačné a nespochybiteľné dôkazy. Správny súd uzavrel, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a neoprávnene uplatnil oslobodenie od dane na faktúre pre odberateľa. Uviedol, že splnenie podmienky prepravy tovaru z tuzemska do iného členského štátu je povinný preukázať platiteľ, ktorý uplatňuje oslobodenie od dane podľa § 43 zákona o dani z pridanej hodnoty a preto je v jeho záujme, aby si overil pravdivosť údajov na dokladoch, ktorými preukazuje podmienky oslobodenia od dane.

7. Správny súd poznamenal, že pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní do iného členského štátu. Pre rozhodnutie podľa neho nebola dôležitá otázka, aké boli konkrétne právne vzťahy medzi sťažovateľom (dodávateľom) a odberateľom, ale či sťažovateľ naozaj (a nielen „na papieri“) vykonal dodávku do iného členského štátu, ktorá je predpokladom uplatnenia postupu podľa zákona o dani z pridanej hodnoty.

I. Kasačná sťažnosť žalobcu

A)

8. Sťažovateľ zastúpený advokátom podal kasačnú sťažnosť, ktorou navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok, alebo aby ho zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

9. Nezákonnosť napadnutého rozsudku videl v tom, že krajský súd nesprávne aplikoval právnu normu na zistený skutkový stav, a že jeho odôvodnenie je z hľadiska kvality nepreskúmateľné. Tvrdil, že krajský súd nekriticky prevzal odôvodnenie nevykonania navrhnutých dôkazov (výsluchov svedkov - zástupcu odberateľa a šoférov nákladných vozidiel) od správnych orgánov. Na poukaz krajského súdu, že svedok S. vypočutý bol, sťažovateľ reagoval tým, že výsluch sa uskutočnil 28.07.2015, kedy správca dane ešte nemal k dispozícii vyjadrenia NDS, o ktorých bol sťažovateľ informovaný až 01.10.2015. Na základe toho tvrdil, že pri výsluchu nebolo možné odstrániť tieto neskoršie pochybnosti. Pritom podľa sťažovateľa boli navrhnutí svedkovia, ktorí priamo vnímali skutočnosti tvrdené na dokladoch. Tvrdil, že odmietnutie tohto dokazovania nie je v tejto súvislosti odôvodnené, a že nebolo podstatné, či záznamy mýtného systému vyvrátili skutočnosti deklarované na dokladoch, ale to, ako bola preprava uskutočnená a či je možné ju zobjektívizovať.

10. Sťažovateľ tvrdil, že správny súd sa s jeho námietkami nevysporiadal. Tvrdil, že napadnutý rozsudok je arbitrárny pre absenciu vlastných dôvodov a nekritické prevzatie dôvodov uvádzaných žalovaným.

11. Sťažovateľ tiež tvrdil, že je stotožnený s právnou úpravou i judikatúrou, podľa ktorej pre oslobodenie tovaru od dane pri vývoze je podmienené preukázaním vývozu do iného členského štátu. Nevedel sa však stotožniť s tým, že voči nemu bola uplatnená zodpovednosť za neunesenie dôkazného bremena ohľadom skutočností deklarovaných kupujúcim či prepravcami, pri nepreukázaní podvodného úmyslu. Poukazoval na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, konkrétne C-409/04 Teleos (ECLI: ECLI:EU:C:2007:548) a C-108/17 Enteco Baltic UAB (ECLI: ECLI:EU:C:2018:473), pričom tvrdil, že z nich vyplýva nemožnosť zaťažiť dodávateľa daňou, ak konal v dobrej viere a nie je mu preukázaná účasť na daňovom podvode. To však krajský súd podľa sťažovateľa nebral do úvahy.

12. Právne posúdenie veci podľa sťažovateľa nebolo v súlade so skutkovými zisteniami ani právnou úpravou vo vzťahu k neutralite DPH a ochrane legitímnej dôvery. Tvrdil, že v skutkových zisteniach sú nezrovnalosti logického a právneho charakteru a v aktivite správneho súdu sa nenachádzajú odpovede na relevantné argumenty o týchto pochybnostiach.

13. Sťažovateľ zhrnul, že nesprávnym právnym posúdením je v tomto prípade nesprávne podriadenie zisteného skutkového stavu pod právnu normu upravujúcu rozloženie dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, rozsah dôkazného bremena a okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva, s akcentom na zásadu neutrality DPH a ochranu legitímnej dôvery. Tiež videl nesprávne právne posúdenie v nezohľadnení práva sťažovateľa konajúceho v dobrej viere na priznanie práva na oslobodenie od dane pri nepreukázaní jeho podvodného konania.

B)

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol jej zamietnutie. Poukázal na svoje vyjadrenie k žalobe a uviedol, že sťažnostné body sú síce zamerané na spochybnenie dôkazov správcu dane o preprave tovaru, ale správca dane preveroval všetky predložené dôkazy k deklarovanému oslobodeniu od dane a vypracoval podrobnú analýzu jednotlivých dodávok - prepráv vyplývajúcich zo spornej faktúry. Žalovaný zopakoval skutkové zistenia správcu dane, ktoré podľa neho preukázali, že pochybnosti správcu dane o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených prepravných dokladov boli odôvodnené.

15. Tvrdil, že sťažovateľ nepreukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdanieľných obchodov tak, ako je to deklarované preverovanou faktúrou. Konštatoval neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom a nepreukázanie splnenia zákonom stanovených podmienok pre uplatnenie oslobodenia od dane v zmysle zákona o DPH.

II. Výber z relevantných právnych predpisov

Podľa § 43 ods. 1 zákona o DPH oslobodené od dane je dodanie tovaru, ktorý je odoslaný alebo prepravený z tuzemska do iného členského štátu predávajúcim alebo nadobúdateľom tovaru alebo na ich účet, ak nadobúdateľ je osobou identifikovanou pre daň v inom členskom štáte.

Podľa § 134 ods. 1 SSP správny súd je viazaný rozsahom a dôvodmi žaloby, ak nie je ďalej ustanovené inak.

Podľa § 441 SSP v kasačnej sťažnosti nemožno uplatňovať nové skutočnosti a dôkazy okrem skutočností a dôkazov na preukázanie prípustnosti a včasnosti podanej kasačnej sťažnosti.

III. Právne závery kasačného súdu

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, na ktorý prešiel výkon súdnictva aj vo veciach kasačných sťažností, v ktorých bol do 31.07.2021 príslušný Najvyšší súd Slovenskej republiky (§ 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov v spojení s § 11 písm. h/ SSP), ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná a preto podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

17. Kasačný súd zdôrazňuje, že jeho úlohou nebolo nanovo posudzovať všetky otázky, ktoré sa v ktoromkoľvek štádiu konania vyskytli alebo mohli vyskytnúť, ale pripadlo mu posúdiť sťažnostné body, ktorými bol viazaný.

18. Sťažovateľ tvrdil, že došlo k naplneniu dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, keď sa správny súd nevysporiadal s jeho námietkami, a konkretizoval, že odôvodnenie finančných orgánov, prečo nevykonali navrhnuté dôkazy (výsluchy šoférov a zástupcu odberateľa), si správny súd osvojil nekriticky. Sťažovateľ v tejto súvislosti poukázal konkrétne na body 36 a 38 napadnutého rozsudku. Osobitne poukazoval na sled udalostí v administratívnom konaní, keď výsluch svedka S. bol uskutočnený v čase, kedy správca dane ešte nemal k dispozícii vyjadrenia NDS. Naznačoval, že prípadné pochybnosti a nezrovnalosti by bolo možné odstrániť vyjadrením týchto svedkov. Odmietnutie vykonania dokazovania považoval za neodôvodnené, na čom nič nemenia ani závery správneho súdu. Takisto tvrdil, že nebolo podstatné, či záznamy mýtného systému vyvrátili skutočnosti deklarované na prepravných dokladoch, ale to, ako sa preprava uskutočnila a či je možné prepravnú trasu zobjektivizovať.

19. Kasačný súd dospel k záveru, že táto námietka nebola dôvodná. Sťažovateľovi sa môže zdať, že si správny súd osvojil odôvodnenie žalovaného nekriticky. Správny súd však nemusí nevyhnutne vymýšľať nové myšlienkové konštrukcie a úzkostlivo sa vyhýbať formuláciám správneho orgánu, pokiaľ sa s právnym posúdením správneho orgánu stotožňuje. To kasačný súd pripomína len na okraj.

20. V súdnej veci je však podstatné to, že v správnej žalobe sťažovateľ proti nevykonaniu navrhnutých dôkazov vôbec nenamieta. V žalobe sťažovateľ v bodoch 1-3 (s. 1-7 žaloby) sumarizoval obe rozhodnutia finančných orgánov, a v rámci toho uviedol aj obsah svojho odvolania. V administratívnom odvolaní sťažovateľ takúto námietku vzniesol a dostal na ňu odpoveď od žalovaného. Avšak tvrdené dôvody nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia (žalobné body) sú uvedené v bode 5 žaloby (s. 8-10 žaloby), kde sa námietka proti nevypočutiu svedkov nenachádza. Kasačný súd tak konštatuje, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti tvrdí, že dostal zo strany správneho súdu nedostatočnú odpoveď na námietku, ktorú v žalobe nevzniesol. Kasačný súd pripomína, že správny súd bol viazaný žalobnými bodmi v zmysle § 134 ods. 1 SSP (a aj § 250j ods. 1, ods. 2, § 250ja ods. 3 Občianskeho súdneho poriadku, za ktorého účinnosti bola správna žaloba podaná) a nie je namieste mu vyčítať, že sa nedostatočne či nesprávne vysporiadal s neexistujúcim žalobným bodom. Námietka proti kvalite odôvodnenia rozhodnutia je tak v tomto zmysle nedôvodná.

21. Tvrdenia v bodoch 4 až 7 kasačnej sťažnosti, kde sa sťažovateľ snaží presvedčiť o tom, že neuskutočnené výsluchy svedkov mali potenciál zvrátiť závery správcu dane, sú z pohľadu kasačného súdu neprípustnou novotou v kasačnej sťažnosti v zmysle § 441 SSP. Preto kasačný súd nevidí ani dôvod zaujímať meritórne stanovisko k samotnej otázke, či žalovaný týchto svedkov pri riadnom vedení dokazovania vypočuť mal. Nevypočutie svedkov nebolo predmetom správneho súdneho

konania a na tom nič nemení ani fakt, že správny súd sa podujal širšie vysvetľovať tento problém (spolu s ďalšími) aj bez priameho podkladu v správnej žalobe.

22. Ďalej sa v kasačnej sťažnosti namieta nesprávne právne posúdenie veci zo strany krajského súdu, ktorý podľa sťažovateľa mal aplikovať na vec ním citovanú judikatúru Súdneho dvora. Dovoľával sa v podstate toho, že ak konal v dobrej viere a nebola mu preukázaná účasť na daňovom podvode, nemožno ho ako dodávateľa zaťažiť daňou, keď predložil doklady o vývoze tovaru do iného členského štátu od odberateľa. Aj pri tomto sťažnostnom bode však platí, že v správnej žalobe sa sťažovateľ nedomáhal svojej dobromyseľnosti ani absencie účasti na daňovom podvode a toho, aby mu bolo oslobodenie od dane priznané napriek nepreukázaniu vývozu. V žalobe argumentoval, že došlo k porušeniu zásad voľného hodnotenia dôkazov a zákonnosti zo strany správcu dane. Tvrdil napríklad, že nezaregistrovanie jász v mýtňom systéme mohlo byť dôsledkom vypnutia palubnej jednotky dopravcami. Ďalej argumentoval, že doložil zákonom predpokladané doklady, ktoré dokazujú, že vzniklo právo na oslobodenie od dane. Tvrdil, že objektívne splnil podmienky oslobodenia podľa zákona a nemohol predložiť ďalšie doklady. Nedomáhal sa toho, aby mu na základe výkladu príslušnej európskej smernice o DPH bolo priznané oslobodenie napriek neuskutočnenému vývozu.

23. Aj sťažovateľom citované rozsudky Súdneho dvora (C-409/04 Teleos, bod 42, C-108/17 Enteco Baltic UAB, bod 66) však podľa kasačného súdu zdôrazňujú, že základným predpokladom oslobodenia od dane je fyzický pohyb tovaru cez hranice, a iba za splnenia určitých predpokladov (čo treba považovať za výnimku z pravidla) je možné aj napriek absencii tohto fyzického premiestnenia tovaru do iného členského štátu priznať dodávateľovi oslobodenie. Týmito predpokladmi sú okrem predloženia dokladov od nadobúdateľa (odberateľa) aj dobromyseľnosť dodávateľa a fakt, že tento dodávateľ prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že dodávka v rámci Spoločenstva, ktorú uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (C-409/04 Teleos, bod 68). K splneniu týchto predpokladov žalobca dokazovanie nepožadoval v podanom odvolaní, a ani v správnej žalobe sa ich nedovoľával.

24. Kasačný súd opäť pripomína, že úlohou správneho súdu nie je samostatne urobiť komplexné nové posúdenie zisteného skutkového stavu, a tým nahrádzať činnosť orgánu verejnej správy. Správny súd má v medziach žalobných bodov posúdiť, či sa žalovaný na ťarchu žalobcu nedopustil v konaní a výslednom rozhodnutí určitej žalobcom konkrétne označenej nezákonnosti. Ak žalobca tvrdí, že orgán verejnej správy vec nesprávne právne posúdil, musí v správnej žalobe aj zrozumiteľne vysvetliť, v čom táto nesprávnosť väzí. Preto argumentácia sťažovateľa, že napriek nesplneniu podmienky skutočného vývozu mal mať právo na oslobodenie od dane na základe dobrej viery a neúčasti na daňovom podvode, je taktiež neprípustnou novotou v zmysle § 441 SSP.

25. Kasačný súd preto uzatvára, že sťažnostné body ho nepresvedčili o porušení sťažovateľovho práva na spravodlivý proces, ani o nesprávnom právnom posúdení veci (v medziach žalobných bodov) zo strany správneho súdu. Preto neostávalo iné, ako kasačnú sťažnosť zamietnuť.

26. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP a contrario k § 167 ods. 1 a § 168 SSP tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na náhradu trov kasačného konania, pretože sťažovateľ nebol v kasačnom konaní úspešný a vo vzťahu k žalovanému nedošlo k naplneniu predpokladu obsiahnutého v § 168 SSP.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok.

