

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	7Sžf/4/2013
Identifikačné číslo spisu:	3012200438
Dátum vydania rozhodnutia:	26.06.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Závadská
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:3012200438.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom predsedníčky JUDr. Eleny Závadskej a členov JUDr. Júlie Horskej a JUDr. Márie Usačevovej v právnej veci žalobcu: Ing. Róbert Magát - Gryf - reklamné štúdio, IČO: 33801479, so sídlom Plevník - Drieňové č. 307, zastúpeného Mgr. Jurajom Bugalom, advokátom a konateľom Advokátskej kancelárie Bugala - Ďurček, so sídlom v Bratislave, Drotárska cesta č. 102, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná ul. č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 2. mája 2012 číslo 1020506/1/965355/2012/5041-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo 6. marca 2013, č.k.13S/89/2012-58, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo 6. marca 2013, č.k.13S/89/2012-58 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného z 2. mája 2012 č. 1020506/1/965355/2012/5041-r z r u š u j e podľa § 250j ods. 2 písm. d/ Občianskeho súdneho poriadku a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n ý zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania 136 € za zaplatený súdny poplatok a trovy právneho zastúpenia do rúk jeho právneho zástupcu žalobcu Mgr. Juraja Bugalu v lehote do 3 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom zo 6. marca 2013, č.k.13S/89/2012-58 podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 2. mája 2012 číslo 1020506/1/965355/2012/5041-r, ktorý potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica (ďalej len „správca dane“) - dodatočný platobný výmer z 19. decembra 2011 číslo 643/230/57977/11/Skov, ktorým žalobcovi a podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) vyrubil rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 17 280,88 €. Žalobcovi nepriznal náhradu trov konania (§ 250k ods. 1 OSP).

V odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z príjmov fyzickej

osoby za zdaňovacie obdobie rok 2009 a o výsledku zistení z daňovej kontroly vyhotovil protokol číslo 670/320/21752/2011/Sam z 19. mája 2011, ktorý bol podkladom dodatočného platobného výmeru z 19. decembra 2011 číslo 643/230/57977/11/Skov., pretože žalobca dostatočne nepreukázal výdavky na daňové účely v celkovej sume 90 952 €. Žalobca mal v peňažnom denníku v daňových výdavkoch zaúčtované úhrady dodávateľských faktúr č. 0901501, č. 0902602, č. 0901205/1, č. 0903005, č. 0903108/3, č. 09033108/5, č. 0902610 a č. 0902710 od dodávateľa Z + M Investment, s.r.o. Piešťany za tlač a montáž bigboardových plôch pre klientov, tlač bg plagátov rôznych motívov, tlač a montáž reklamných stien, tlač bg bannerov spolu v sume 78.452,00 €. Správca dane s poukazom na § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov neuznal úhrady z označených faktúr, aj keď ich žalobca zaúčtoval ako daňové výdavky za rok 2009, pretože žalobca dostatočne nepreukázal, že výdavky uvedené v daňovom priznaní boli uplatnené opodstatnene. Krajský súd ďalej zistil, že správca dane vo veci vykonal rozsiahle dokazovanie a využil na zabezpečenie dôkazového materiálu okrem iných aj inštitút dožiadania, vypočul svedkov, nariadil ústne pojednávania, ktorých priebeh je uvedený v zápisniciach z výpovedí daňového subjektu (žalobcu) a svedkov (A. G., ktorý v sledovanom zdaňovacom období rok 2009 bol konateľom dodávateľa Z + M Investment, s.r.o., Y.U., ktorý bol konateľom Šilhán, s.r.o. Chocholná - Veľčice, podľa tvrdenia A. G. bol subdodávateľ, X.D., bývalého zamestnanca dodávateľa). Správca dane následne preveril predložené doklady a o výsledkoch preverovania upovedomil žalobcu. Vykonal dokazovanie na Daňovom úrade v Trenčíne, ktorý je miestne príslušným správcom dane pre Šilhán, s.r.o., ktorým bolo preukázané, že Šilhán, s.r.o. podala posledné daňové priznanie k dani z príjmov právnickej osoby za rok 2006. Na dani z pridanej hodnoty bolo podané posledné daňové priznanie za február 2006 a daňový úrad určil tomuto daňovému subjektu posledné zdaňovacie obdobie september 2007. Na dani z príjmov zo závislej činnosti nie je tento daňový subjekt registrovaný. Správca dane pri posudzovaní vierohodnosti výpovede svedka A. G. vychádzal aj zo správy Daňového úradu Piešťany, ktorý je miestne príslušným správcom dane Z + M Investment, s.r.o.. Svedok bol konateľom dodávateľa v sledovanom zdaňovacom období rok 2009. Ide o spoločnosť, ktorá so správcom dane nespolupracovala, nesídlila na adrese uvedenej v obchodnom registri, daňové priznania k dani z príjmov za rok 2009 nepodala, daňové priznanie k DPH síce podala za január - november 2009, ale vykázala nízke daňové povinnosti. Svedok X. Y., bývalý zamestnanec Z + M Investment, s.r.o. vo výpovedi zo 14. júla 2011 uviedol, že v roku 2009 hlavnou činnosťou tejto spoločnosti bol dovoz áut, stavebné práce a reklamná činnosť. Uviedol, že medzi žalobcom a Z + M Investment, s.r.o. bola uzavretá rámcová zmluva, programátorské práce boli vyúčtované v sume 47 760 €. Svedkom vykonávané programátorské práce neboli súčasťou faktúry č. 0902501 na sumu 47 760 €.

Krajský súd považoval za preukázané, že dôkazy zabezpečené správcom dane nepodporili výpoveď svedka A. G. o tom, že Z + M Investment, s.r.o. dodala žalobcovi práce uvedené v sporných faktúrach, z ktorých si žalobca uplatnil daňové výdavky. Ďalej uviedol, že je pravdou, že žalobca „disponoval existenciou materiálneho plnenia, ako sú faktúry s uvedením druhu a ceny dodaných tovarov a služieb od dodávateľa Z + M Investment, s.r.o.", a tým žalobca vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Správca dane však uniesol bremeno dôkazu, ktoré bol povinný znášať, pretože na základe rozsiahleho dokazovania preukázal opak skutočností, uvádzaných žalobcom o dodaní tovaru a služieb obchodnou spoločnosťou Z + M Investment, s.r.o.. Z uvedeného dôvodu výdavky zaúčtované žalobcom z faktúr, vystavených dodávateľom Z + M Investment, s.r.o., Piešťany, nebolo možné uznať za daňové výdavky za zdaňovacie obdobie rok 2009 zmysle § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Podľa názoru súdu správca dane dôvodne upravil žalobcovi základ dane z príjmu fyzických osôb za rok 2009 a vyrubil mu rozdiel dane, ktorý je žalobca povinný zaplatiť v sume 17 280,88 €. Krajský súd zistenie skutkového stavu považoval za dostačujúce a právne závery žalovaného považoval za vecne správne.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie. Namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym záverom, a to ohľadne preukázania opaku tvrdení daňových orgánov vo vzťahu ku skutočnostiam, uvádzaných žalobcom o dodaní tovaru a služieb obchodnou spoločnosťou Z + M Investment, s.r.o.. Tiež namietal, že krajský súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci, lebo správca dane a žalovaný rozhodli na základe nesprávneho rozloženia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, pričom krajský súd sa nestotožnil s tvrdením

žalobcu, že daňové orgány preniesli na žalobcu dôkazné bremeno nad rámec zákona.

Žalobca poukázal na skutočnosť, že počas daňového konania predložil vystavené faktúry, doklady o ich úhrade, preukázal materiálne plnenie a súčasne navrhol vypočutie svedkov. Túto skutočnosť nespochybňoval ani správca dane, ani žalovaný. Napriek tejto skutočnosti žalovaný usúdil, že daňový subjekt dostatočne nepreukázal, že uskutočnené práce boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúrach. Podotkol, že prvostupňový správca dane ani žalovaný v odôvodneniach svojich rozhodnutí nekonštatovali, že by dokázali opak tvrdení a dôkazov predložených žalobcom, ale konštatovali iba, že žalobca využitím dôkazných prostriedkov, ktoré mal k dispozícii neodstránil pochybnosti správcu dane o tom, že dodávateľom predmetných plnení je ten, ktorý ako dodávateľ je uvedený na predmetných faktúrach. Správca dane, ani žalovaný nemohli konštatovať skutočnosť o preukázaní opaku, lebo vykonaným dokazovaním ani opak nebol preukázaný. A. G. bývalý konateľ dodávateľa žalobcu Z + M Investment, s.r.o., ktorý je uvedený na predmetných faktúrach, jednoznačne potvrdil uskutočnenie fakturovaných prác pre žalobcu. V rozpore s jeho výpoveďou nebola ani svedecká výpoveď X. Y., bývalého zamestnanca dodávateľa žalobcu. V rozpore s výpoveďou A. G. bola svedecká výpoveď Y. K., konateľa spoločnosti Šilhán, s.r.o., ktorý bol A. G. označený ako subdodávateľ fakturovaných prác, a ktorý dodanie týchto prác subdodávateľským spôsobom poprel. Prvostupňový správny orgán pri dokazovaní využil inštitút dožiadania, na základe ktorého zistil informácie z evidencie daňových priznaní dodávateľa žalobcu a označeného subdodávateľa. Správcovi dane sa však nepodarilo nahliadnuť do účtovníctva dodávateľa žalobcu a ani do účtovníctva označeného subdodávateľa. Nevykonali relevantné dôkazy, ktoré by vysvetlili rozpornosť svedeckých výpovedí Y. K. a A. G.. Žalobca mal za to, že ak na základe výpovede Y.U. a z informácii evidencie daňových priznaní vznikli žalovanému nejaké pochybnosti, tieto mal dostatočne preveriť v zmysle § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov platného a účinného v rozhodnom čase. Zdôraznil, že pred správcom dane preukázal všetky dôkazy, ktoré mal a mohol mať. Z preukázaných dôkazov je zrejmé, že žalobcovi bolo poskytnuté materiálne plnenie dodávateľom uvedeným na faktúre. Svoje dôkazné bremeno týmto žalobca vyčerpal. Ak správcovi dane vznikli určité pochybnosti o plnení, resp. dodávateľovi tohto plnenia z titulu preverovania tohto dodávateľa, alebo jeho subdodávateľa, nemôže to byť na ujmu žalobcu, ktorý si splnil všetky svoje povinnosti. Opak skutočností tvrdených žalobcom, správca dane nepreukázal, stále ostali iba pochybnosti. Z toho dôvodu pokladal rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane za nezákonné. Žiadal, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne žiadal priznať náhradu trov konania.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdiť ako vecne správny. Poukázal na to, že žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom pojednávania na krajskom súde. So závermi krajského súdu sa v celom rozsahu stotožnil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou a § 211 ods. 2 OSP), a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je potrebné vyhovieť.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktorý je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len "zákon o dani z pridanej hodnoty") právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká

platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z pridanej hodnoty platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa ods. 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku a z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Zo spisov vyplýva, že žalobca sa domáhal na súde prvého stupňa zrušenia rozhodnutia žalovaného z 2. mája 2012 číslo 1020506/1/965355/2012/5041-r, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica, o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzických osôb žalobcovi za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 17 280,88 €.

V odvolacom konaní musel súd dôvodnosť odvolania proti rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného najmä z pohľadu, či súd prvého stupňa správne právne posúdil jeho zákonnosť.

Najvyšší súd zistil, že z vyjadrení žalovaného vyplýva, že správca dane nespochybňuje materiálnu existenciu deklarovaných dodávok tovaru, ale spochybňuje skutočnosť, že tento tovar bol dodaný žalobcovi obchodnou spoločnosťou Z + M Investment, s.r.o., Piešťany, ktorá je označená v daňových dokladoch (faktúrach) ako dodávateľ. Odpočítanie dane je teda spochybnené s ohľadom na skutočnosť, že správca dane má pochybnosti, či toto deklarované plnenie, ktoré uviedla táto obchodná spoločnosť vo faktúrach, reálne aj dodala, a to aj s ohľadom na preverovanie u prípadného subdodávateľa.

Najvyšší súd zistil, že pri každej faktúre sa nachádza popis dodaného tovaru, s počtom kusov, cenou a výškou DPH a je doložená odtlačkom pečiatky dodávateľa Z + M Investment, s.r.o. Piešťany a dvomi podpismi vystaviteľov faktúry. K faktúram je priložený dodací list s rovnakými údajmi ako na faktúre a navyše obsahuje nečitateľný podpis zrejme zástupcu odberateľa, ktorý tovar prevzal.

Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného a z dodatočného platobného výmeru odvolací súd zistil, že u správcu dane vznikli pochybnosti potom, ako preveril dodávateľa žalobcu, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt nemá vplyv. Žalobca nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniťelnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nebude účtovná evidencia riadne vedená.

Ustanovenie § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov upravuje rozsah dôkazného bremena daňového subjektu. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní.

V danom prípade správca dane a žalovaný vychádzal z nesprávneho výkladu § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov o rozložení dôkazného bremena. Z jeho znenia jednoznačne vyplýva, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Daňový subjekt je povinný preukázať len skutočnosti, ktoré sa vzťahujú výlučne na jeho daňovú povinnosť, ktoré bol povinný uviesť v daňovom priznaní. Nemožno ho rozširovať na preukázanie akýchkoľvek skutočností, na ktoré nemá vôbec vplyv a týkajú sa povinnosti iného subjektu, ktoré ani nemôže ovplyvniť. Správca dane nemôže od daňového subjektu požadovať preukázanie skutočností týkajúcich sa daňovej povinnosti iného subjektu. Nesprávny je právny záver žalovaného a súdu prvého stupňa, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, že fakturované práce boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na predložených dokladoch, ktorý záver vyvodil len zo svedeckých výpovedí konateľa dodávateľa ním označeného konateľa subdodávateľa (s ktorým navyše žiadnu zmluvu neuzatvoril) a z ich daňových priznaní.

Z ustanovení § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov a § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa jeho dodávateľa a dodávateľových subdodávateľov. Tieto skutočnosti nemôžu tvoriť dôkazné bremeno daňového subjektu a ani nemôže z týchto skutočností daňový subjekt znášať dôkaznú núdzu.

Odvolací súd poukazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet DPH nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom plátca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami.

Najvyšší súd preto dospel k záveru, že ak daňový subjekt preukázal existenciou materiálneho plnenia, faktúrami s opisom druhu a ceny dodaných tovarov od určitého dodávateľa, tak vyčerpal vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho prípadného subdodávateľa znáša dôkazné bremeno a aj dôkaznú núdzu správca dane.

V prejednávanej veci správca dane a žalovaný nepostupovali vecne správne, keď žalobcovi ako daňovému subjektu pričítali existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno a ktoré z príslušných ustanovení zákona o dani z pridanej hodnoty nevyplývajú.

Žalovaný pri zhodnotení zistených skutočností jednoznačne dospel k záveru v neprospech žalobcu. Nedisponoval úplným zistením skutočného stavu ohľadne daňového priznania dodávateľa žalobcu, nevyhodnotil všetky dôkazy, aj dôkazy svedčiace v prospech žalobcu, jednotlivo i vo vzájomnej súvislosti a nedali ich do skutkového súvisu s použitými zákonnými ustanoveniami.

Najvyšší súd Slovenskej republiky na rozdiel od Krajského súdu v Trenčíne dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného nemožno pokladať za zodpovedajúce zákonu, preto rozsudok krajského súdu ako vecne nesprávny podľa § 220 OSP v spojení s § 250j ods. 2 OSP zmenil tak, že preskúmané rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie prejednanie z dôvodu, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci.

Žalovaný, ktorý je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) v ďalšom konaní sa vecne vysporiada s námietkami žalobcu a znova vo veci rozhodne tak, aby jeho rozhodnutie zodpovedalo zákonu vrátane riadneho odôvodnenia.

V prejednávanej veci mal žalobca úspech, a preto má právo na náhradu trov celého konania, ktoré boli potrebné na účelné uplatňovanie alebo bránenie práva proti žalovanému, ktorý vo veci úspech nemal (§ 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a § 142 OSP a s použitím § 246c ods. 1 vety prvej OSP).

Žalobcovi vznikli trovy 30. júla 2012 zaplatením súdneho poplatku za návrh v sume 66 € a 6. mája 2013 zaplatením súdneho poplatku za odvolanie v sume 70 € (položka č. 10 písm. a/ sadzobníka súdnych poplatkov, ktorý tvorí prílohu zákona č. 71/1992 Zb. o súdnych poplatkoch v znení neskorších predpisov).

Žalobca ďalšie trovy odvolacieho konania v lehote troch dní od vyhlásenia rozsudku trovy nevyčísľil, preto mu odvolací súd ďalšiu náhradu trov odvolacieho konania nepriznal (§ 151 ods. 1, 2 OSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.