

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/9/2019
Identifikačné číslo spisu: 2018200015
Dátum vydania rozhodnutia: 31.03.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2018200015.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Jany Hatalovej, PhD. v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ) : N. M., C. XXX, IČO : 33 037 931, zastúpený: JUDr. Lubomír Vánek, advokát, Potočná 169/85, Skalica, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 20S/7/2018 - 95 zo dňa 14. novembra 2018, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobia január - december 2012, január - december 2013 a následného vyrubovacieho konania vydal Daňový úrad Trnava (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 101104052/2017 zo dňa 29.5.2017 (ďalej aj „rozhodnutie správcu dane“), ktorým bol 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“) vyrubený žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2013 rozdiel dane v sume 3.261,- Eur. Správca dane neuznal žalobcovi uplatnené odpočítania dane z faktúr za výkopové a kanalizačné práce, vystavených spoločnosťou ATFO Staving s. r. o., Trnavská cesta 82, Bratislava (ďalej aj „dodávateľ“), pretože nebolo preukázané, že fakturované služby dodala žalobcovi uvedená spoločnosť.

2. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102263286/2017 zo dňa 27.10.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia poukázal na

skutkové zistenia správcu dane, ktorý preveroval pravdivosť predložených faktúr dodávateľa, pričom zistil, že spoločnosť ATFO Staving s. r. o. podala posledné daňové priznanie k DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011, ku dňu 24.7.2013 jej bola zrušená registrácia pre daň, spoločnosť so správcom dane nespokupracuje, nepodniká, poštu nepreberá a na adrese svojho sídla je neznáma. Zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou KIVOX s. r. o., Ratnovce 125, ktorá je od 25.5.2016 jej právnym nástupcom. Sídlo tejto spoločnosti je zároveň miestom evidovaného trvalého pobytu jej konateľky R. Y., ktorá sa na tejto adrese nezdržiava a miesto jej pobytu sa napriek vykonaným šetreniam nepodarilo správcovi dane zistiť.

3. Žalovaný konštatoval, že žalobca napriek výzvam správcu dane nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce pravdivosť predložených faktúr a tvrdení, podľa ktorých mali byť fakturované stavebné práce dodané deklarovateľom. Podľa žalovaného preto neunesol svoje dôkazné bremeno, v dôsledku čoho neboli splnené hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z predmetných faktúr.

II.

Konanie pred krajským súdom

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

5. Žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, zistenie skutkového stavu je nedostačujúce pre riadne posúdenie veci a skutkový stav, ktorý vzal správny orgán za základ rozhodnutia, je v rozpore s administratívnymi spismi a nemá v nich oporu. Mal za to, že splnil všetky podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože predložil všetky zákonom požadované náležitosti, označil stavby, na ktorých sa práce vykonávali, doložil fotografie z jednotlivých stavieb, pričom spoluprácu s dodávateľom preukazoval aj výpoveďou svedkov, ktorý podľa jeho názoru potvrdili zabezpečenie osôb na kopáčke a prípravne práce.

6. Žalobca namietal, že počas výkonu daňovej kontroly mu neboli oznámené konkrétne pochybnosti správcu dane, ktoré by mal žalobca vyvrátiť. Tvrdil, že daňový protokol nebol vypracovaný v súlade so zákonom, pretože neobsahuje vyjadrenie žalobcu v zmysle § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku. Spochybnil postup správcu dane tvrdiac, že dôkazné bremeno vyplývajúce z § 24 Daňového poriadku ponechal iba na žalobcovi a nevykonal dostatočné zistenia pre záver o neoprávnenom uplatnení odpočítania dane. Nesúhlasil s tým, že správca dane k jednému protokolu z daňovej kontroly vydal viaceré rozhodnutia za jednotlivé zdaňovacie obdobia.

7. Žalovaný navrhol správnu žalobu ako nedôvodnú zamietnuť, pričom zrekapituloval skutkové zistenia správcu dane i právne závery uvedené v žalobou napadnutom rozhodnutí.

8. Krajský súd dňa 14.11.2018 vyhlásil rozsudok, ktorým žalobu zamietol a žalovanému nepriznal náhradu trov konania. V jeho odôvodnení konštatoval, že vo výzvach zo dňa 8.4.2015 a 29.5.2015 na predloženie dôkazov správcu dane síce neoznámil žalobcovi svoje pochybnosti o tom, že deklarované služby boli reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na faktúre, z obsahu výziev na vysvetlenie nejasností ohľadom predložených faktúr, ako aj z priebehu ústneho pojednávania konaného dňa 14.4.2015, však podľa krajského súdu vyplynulo, čo považoval správca dane za sporné. Preto aj keď správca dane nekonal v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, posudzoval správny súd túto vadu v nadväznosti na postup správcu dane v rámci vyrubovacieho konania a jeho výsledkov, s odkazom na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (najmä rozhodnutie publikované ako R 122/2003), v zmysle ktorej sa nezrušuje rozhodnutie preto, aby sa zopakoval proces a odstránili sa formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka konania.

9. Krajský súd ďalej poukázal na to, že v rámci vyrubovacieho konania boli vypočutí žalobcom navrhnutí svedkovia - stavbyvedúci W. I., I. I. a svedok I. I., ani ich výpoveďami však neboli podľa

krajského súdu vyvrátené pochybnosti správcu dane o vykonaní deklarováných prác dodávateľskou spoločnosťou. Výsluch konateľky spoločnosti ATFO Staving s. r. o. R. Y. napriek vykonaným šetreniam smerujúcim k zisteniu miesta jej pobytu nebolo možné uskutočniť.

10. Krajský súd uviedol, že so zistenými skutočnosťami vo vzťahu k dodávateľovi bol žalobca oboznámený na ústnom pojednávaní, pričom na dotazy správcu dane, s kým jednal za uvedenú spoločnosť, kde táto spoločnosť vykonávala práce, kto ich preberal a akým spôsobom boli vykonávané úhrady, žalobca zotrval na svojich vyjadreniach a ďalšie dôkazné návrhy nepredložil. Podľa názoru krajského súdu teda správca dane v rámci vyrubovacieho konania, ktoré trvalo takmer dva roky, poskytol žalobcovi dost príležitostí preukázať vykonanie deklarováných prác spoločnosťou ATFO Staving s. r. o.

11. K namietaným nedostatkom daňového protokolu krajský súd uviedol, že ustanovenie § 45 ods. 1 písm. f/ Daňového poriadku priznáva kontrolovanému daňovému subjektu navrhnúť správcovi dane, aby jeho vyjadrenia k zisteným nedostatkom boli uvedené v protokole, pričom ak daňový subjekt toto právo nevyužije, ako to bolo v prejednávacom prípade, uvedie sa táto skutočnosť v protokole.

12. Krajský súd poukázal na judikatúru Najvyššieho súdu k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní (sp. zn. 8Sžf/40/2015 z 28.9.2017, 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu sp. zn. III.ÚS 78/2011 z 23.2.2011, 5Sžf/66/2016 zo dňa 31.5.2018), pričom konštatoval, že daňové orgány nezaložili svoje rozhodnutia v prejednávacom prípade na tom, že k nepreukázaniu splnenia podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane nedošlo u žalobcovho subdodávateľa, ale sa týka vzťahu medzi žalobcom a jeho priamym dodávateľom. To podľa krajského súdu znamená, že bolo plne v dispozícii žalobcu, aby si zabezpečil dostatočné množstvo dôkazov týkajúcich sa deklarováných plnení spoločnosťou ATFO Staving s. r. o., napríklad stavebné denníky, ktoré mali byť podľa svedeckých výpovedí stavbyvedúcich vedené, neboli však predložené. Žalobca nedoložil ani doklady o úhrade faktúr, ktoré mali byť podľa jeho vyjadrenia vyplácané v hotovosti.

13. Nebol preto preukázaný vznik daňovej povinnosti žalobcovho dodávateľa (§ 19 ods. 1 zákona o DPH) ani oprávnenosť odpočítania dane u žalobcu (§ 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

III.

Kasačná sťažnosť žalobcu / stanovisko žalovaného

14. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) pre nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom a navrhol rozsudok zmeniť a zrušiť rozhodnutie žalovaného alebo zrušiť rozsudok krajského súdu a vrátiť mu vec na ďalšie konanie.

15. Sťažovateľ poukázal na to, že žalovaný v konaní nespochybnil materiálnu existenciu dodaných prác. Tvrdil, že splnil všetky zákonom stanovené podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona o DPH. Podľa jeho názoru žalovaný nepreukázal existenciu dôvodných pochybností o oprávnenosti nároku na odpočítanie dane a preto záver o neunesení dôkazného bremena na strane sťažovateľa neobstojí. Krajský súd podľa názoru sťažovateľa prevzal argumentáciu žalovaného uvedenú v preskúmanom rozhodnutí a s dôkaznou povinnosťou správcu dane sa nevysporiadal.

16. Sťažovateľ tvrdil, že správca dane pochybil, keď dôkazné bremeno vyplývajúce z § 24 Daňového poriadku ponechal len na ňom. S poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie týkajúcu sa odpočítania dane v dodávateľských reťazcoch poznačených podvodným konaním sa sťažovateľ dovoľával toho, že preverovanému daňovému subjektu nemôže byť odopreté právo na priznanie nadmerného odpočtu, ak mu správca dane nepreukáže úmysel zúčastniť sa alebo priamo realizovať podvodné konanie alebo vedomosť o takomto konaní. Tvrdil, že svoje dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu reálnosti materiálneho plnenia vyčerpal a správca dane nepreukázal, že by toto plnenie

nebolo poskytnuté spoločnosťou ATFO Staving s. r. o.

17. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť, zotrval na svojich skutkových i právnych záveroch a poukázal na to, že sťažovateľ bol priamym účastníkom deklarovaných zdaniteľných obchodov, fakturované služby sám prevzal a zodpovedal za ne a preto je nespochybniteľná jeho vedomosť o tom, kto bol skutočným dodávateľom služieb.

IV.

Právne závery kasačného súdu

18. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“ alebo „Najvyšší 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.

19. 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.

20. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd postupoval po právnej stránke správne, keď sa stotožnil s vyhodnotením dôkazov predložených sťažovateľom tak, že sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že mu služby uvedené na faktúrach vystavených spoločnosťou ATFO Staving s. r. o. skutočne dodala táto spoločnosť.

21. Krajský súd vec posúdil v súlade s ustálenou rozhodovacou praxou správnych súdov, v zmysle ktorej pre priznanie práva na odpočítanie dane na vstupe nestačí len predloženie faktúry, prípadne ďalších dokladov (napríklad zmlúv, dodacích listov a podobne), pokiaľ uskutočnenie deklarovanej dodávky tovarov alebo služieb platiteľovi spochybňujú iné objektívne podložené skutočnosti zistené správcom dane (porovnaj napr. rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 6Sžfk/43/2017, 1Sžf/82/2016, 1Sžfk/49/2017). Takýmito skutočnosťami môže byť napríklad zistenie, že deklarovaný dodávateľ reálne nevykonával v čase tvrdeného uskutočnenia dodávky podnikateľskú činnosť, nemal zamestnancov ani potrebné zariadenia na poskytnutie dodávky, uskutočnenie obchodnej transakcie s odberateľom nevykázal vo svojom účtovníctve, prípadne žiadne účtovníctvo nemá a niet ani iných listinných dôkazov, ktoré sa obvykle vyhotovujú pri danom type transakcie.

22. V prípade zistenia pochybností o uskutočnení samotnej dodávky, alebo jej poskytnutí dodávateľom uvedeným na faktúre, je povinnosťou správcu dane oznámiť tieto pochybnosti a ich dôvody kontrolovanému daňovému subjektu (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku), na ktorého v danej situácii prechádza dôkazné bremeno, a umožniť mu preukázať to čo tvrdí a deklaruje daňovými dokladmi (§ 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku).

23. V prejednávanej prípadnej správcu dane celkom zjavné dôvody pre pochybnosti o dodaní stavebných prác spoločnosťou ATFO Staving s. r. o., pretože táto spoločnosť v čase deklarovanej dodávky nevykazovala voči správcovi dane žiadnu aktivitu a podľa jeho zistení nemala žiadne personálne kapacity ani materiálne podmienky potrebné na to, aby poskytla sťažovateľovi to, čo tvrdí.

24. Správca dane nespochybnil, že deklarované stavebné práce boli vykonané a že sťažovateľ tieto plnenia použil na svoje podnikanie. Nebolo dokonca sporné ani to, že pre sťažovateľa boli na základe požiadaviek jeho stavbyvedúcich (svedkovia I., I.) na stavby zabezpečovaní pracovníci (svedok I. I.), ktorí boli vyplácaní za odvedenú prácu v hotovosti. Nebolo však preukázané, že títo pracovníci boli v akomkoľvek vzťahu so spoločnosťou ATFO Staving s. r. o. a že bližšie nekonkretizovaný druh a rozsah

stavebných prác, ktoré mali pre sťažovateľa odvieť, predstavoval plnenie zo zmluvného vzťahu medzi sťažovateľom a uvedenou dodávateľskou spoločnosťou, na základe ktorého by po kontrole a prevzatí týchto prác zo strany sťažovateľa vystavil dodávateľ faktúry s dohodnutou cenou služieb.

25. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste očakávať od daňového subjektu napríklad predloženie stavebného denníka, prípadne svedectiev osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu a podobne (pozri napríklad rozhodnutia sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015, 1Sžf/12/2016, 8Sžf/36/2010).

26. Uvedené sporné skutočnosti neboli objasnené ani svedectvom vtedajšej štatutárnej zástupkyne spoločnosti ATFO Staving s. r. o. R. Y.Č., ktorej výsluch nebolo možné z objektívnych dôvodov vykonať, pretože napriek vykonaným šetreniam zo strany správcu dane nebolo zistené miesto pobytu menovanej. Dôkaznú núdzu z toho plynúcu však nesie sťažovateľ, ktorého z vyššie uvedených dôvodov zaťažovalo na preukázanie sporných skutočností dôkazné bremeno.

27. Kasačný súd je toho názoru, že správca dane postupoval v súlade s § 46 ods. 5 Daňového poriadku, keď opakovane vyzýval sťažovateľa na predloženie dôkazov preukazujúcich realizáciu deklarovaného obchodného vzťahu s dodávateľom a dal mu dostatočne zreteľne najavo, že za pochybné považuje dodanie deklarovaných služieb dodávateľom uvedeným na faktúre. Podľa názoru kasačného súdu vytvoril sťažovateľovi v rámci daňovej kontroly i následnom vyrubovacom konaní dostatočný priestor, aby preukázal, že stavebné práce, na ktoré si najímal na stavby pracovníkov, boli v skutočnosti plnením deklarovanej dodávateľskej spoločnosti a že táto spoločnosť nevystupovala v celej veci len ako subjekt vystavujúci faktúry, z ktorých by si mohol sťažovateľ uplatniť odpočítanie dane.

28. Kasačný súd dospel v zhode s krajským súdom k záveru, že toto sťažovateľ nepreukázal a preto je v súlade so zákonom záver krajského súdu i žalovaného, že mu z predložených faktúr v posudzovanom zdaňovacom období právo na odpočítanie dane nepatrí. Právne závery krajského súdu vo vzťahu k aplikácii relevantných ustanovení Daňového poriadku a zákona o DPH zo strany žalovaného boli správne a dostatočne odôvodnené a preto považoval kasačný súd sťažnostné námietky týkajúce sa nesprávneho právneho posúdenia veci za neopodstatnené.

29. Na prejednávany prípad nemožno aplikovať judikatúru Súdneho dvora EÚ, na ktorú sa odvolával sťažovateľ (napr. rozsudok v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics, či C-484/03 Bond House), pretože tá sa týka odpočítania dane v obchodnom reťazci poznačenom podvodom, kedy dôkazné bremeno na preukázanie účasti daňového subjektu na protiprávnom konaní spojenom s nedovoleným daňovým únikom (vedomej alebo nedbanlivostnej) zaťažuje správcu dane. V prípade sťažovateľa však rozhodnutia daňových orgánov nestoja na záveroch o daňovom podvode, ale na nepreukázaní vyššie opísaných pochybných skutočností, teda uskutočnení dodávok subjektom uvedeným na faktúrach.

30. Pokiaľ sťažovateľ poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.3.2011, považuje senát kasačného súdu za potrebné uviesť, že judikatúra Najvyššieho súdu k otázke rozloženia dôkazného bremena v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie uskutočnenia zdaniteľného plnenia, je rozsiahla a prešla istým vývojom, ale v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru, zmluvu a preberací protokol s položkami v prílohe, 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.

31. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

32. 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 rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok.