

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	2Sžf/46/2014
Identifikačné číslo spisu:	5013200747
Dátum vydania rozhodnutia:	22.10.2015
Meno a priezvisko:	JUDr. Elena Kováčová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:5013200747.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. a JUDr. Evy Babiakovej, CSc., v právnej veci žalobcu: REALINVEST, s. r. o., J. Hollého 1976, Dolný Kubín, zastúpeného advokátom JUDr. Eugenom Kostovčíkom, Košice, Gelnická č. 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná ulica č. 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/265600/2013 z 3. júna 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 26. februára 2014, č. k. 21S/105/2013-56 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 26. februára 2014, č. k. 21S/105/2013-56, p o t v r d z u j e .

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Žiline rozsudkom zo dňa 26. februára 2014, č. k. 21S/105/2013-56 zamietol podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“), žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/265600/2013 z 03.06.2011, ktorým žalovaný 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 rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9511401/5/681749/2013 zo dňa 20.02.2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku správca dane vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 22 639,22 €.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku vyplýva, že krajský súd preskúmal obsah administratívneho spisu a zistil, že správca dane po vykonaní daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za november 2011 rozhodnutím č. 9511401/5/681749/2013 zo dňa 20.02.2013 podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 22 639,22 € (nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 3864,28 € a vyrubil

mu vlastnú daňovú povinnosť 18 774,94 €). Správca dane preveroval, či práce, fakturované viacerými dodávateľmi a ich subdodávateľmi boli týmito dodávateľmi a ich subdodávateľmi aj skutočne dodané. Správca dane nespochybnil skutočnú dodávku stavebných prác, ale skutočnosť, že stavebné práce, ktoré platiteľ prijal a následne ďalej fakturoval, neboli dodané osobami - platiteľmi uvedenými na faktúrach LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o. Z toho správca dane vyvodil záver, že platiteľom, ktorí boli na preverovaných faktúrach uvedení ako dodávatelia, nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o DPH). Keďže nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, nevzniklo ani právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ a § 71 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH z predmetných faktúr u žalobcu. Žalovaný uvedený rozhodnutie správcu dane potvrdil. Mal za to, že správca dane zistil skutkový stav správne a v predmetnej veci vykonal rozsiahle dokazovanie. Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že v konaní pred správcou dane vznikli vážne pochybnosti o tom, kto vykonal fakturované práce, pričom nebola v danom prípade sporná tá skutočnosť, že práce na rekonštrukcii Bratislavského hradu a Rooseweltavej FNŠP v Banskej Bystrici boli vykonané. Spornou v predmetnom konaní bola skutočnosť, kto a akým spôsobom predmetné práce vykonal. Aj krajský súd mal za preukázané, že obchodné spoločnosti vo vzťahu k žalobcovi boli iba sprostredkovateľmi jednotlivých prác. Nemali vlastných zamestnancov. Nemali teda personálne vybavenie a ani materiálne-technické vybavenie na realizáciu daných prác. Správny bol preto aj podľa názoru krajského súdu záver správcu dane, ktorý usúdil, že zo strany dodávateľov uvedených na faktúrach (LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o.) nemohlo dôjsť k vecnému plneniu; zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako bolo uvedené na faktúrach. Ďalej krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že keďže vzhľadom k tomu, čo uviedol vyššie, platiteľom uvedeným na faktúrach (LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o.) nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, nemohlo vzniknúť ani žalobcovi právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH z predmetných faktúr. Krajský súd posúdil ako právne bezvýznamné námietky žalobcu, týkajúce sa konkretizácie práce ako aj poukaz na stavebný denník, lebo nebolo v danej veci sporné, že práce na predmetných stavbách boli skutočne vykonané. Podľa názoru krajského súdu správca dane v danom prípade dostatočným spôsobom spochybnil realizáciu prác uvedenými dodávateľmi resp. subdodávateľmi uvedenými na faktúrach. Žalovaný správne poukázal na § 24 ods. 1 v spojitosti s § 45 ods. 1 písm. c/ a § 45 ods. 2 písm. e/ daňového poriadku, ktorý hovorí o povinnosti daňového subjektu preukázať tvrdené skutočnosti, t. j. aj opodstatnenosť uplatnenia odpočítania dane platiteľom. Podľa názoru krajského súdu žalovaný správne vyhodnotil námietku dôkaznej núdze za neopodstatnenú, keď navyše dôkazná povinnosť žalobcu nie je nereálna. Krajský súd ďalej poukázal na hmotnoprávnu povahu zákonných podmienok odpočítania dane platiteľom, uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktoré je potrebné bezpodmienečne splniť, aby vznikol nárok na odpočet. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, nepostačuje iba predloženie dokladov. Platiteľ musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou na faktúre. Podľa názoru krajského súdu daňové orgány v rámci vykonaného dokazovania dostatočným spôsobom spochybnili realnosť uskutočnenia - dodania prác jednotlivými dodávateľmi, resp. subdodávateľmi.

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal zmeny napadnutého rozsudku a zrušenia rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR. Mal za to, že záver krajského súdu vyslovený v napadnutom rozsudku, ktorý plne prevzal argumentáciu správnych orgánov, je v rozpore so zásadnými princípmi fungovania dane z pridanej hodnoty. Po opísaní skutkového a právneho stavu veci zotrval na tvrdení, že spornou skutočnosťou vo veci rozhodnutia Súdneho dvora EÚ C-142/11 je to isté, čo je sporné v danej veci, teda to „kto konkrétne z daných dodávateľov resp. subdodávateľov vykonal dané práce“. Poukázal aj na ďalšie rozhodnutia Súdneho dvora EÚ, riešiace obdobnú problematiku. V súvislosti s dôkazným bremenom a dôkaznou núdzou poukázal žalobca na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 z 15.03.2011, v ktorom sa uvádza, že k preukázaniu skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Žalobca uviedol, že nejasnosti v obchodných vzťahoch medzi spoločnosťou STAKIS, s. r. o. a jej dodávateľmi nie je možné subsumovať aj do obchodného vzťahu a plnenia medzi žalobcom a spoločnosťami LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o. Ďalej žalobca uviedol, že zmluvný vzťah bol medzi ním a spoločnosťami LOBIG, s. r. o. a HELTER, s.

r. o. a nie medzi ním aj jeho subdodávateľmi. Žalobca počas daňovej kontroly a v daňovom konaní tvrdil, že vzhľadom na objem stavebných prác ich nemohol zvládnuť v plnom rozsahu a preto podpísal zmluvy o dielo s viacerými spoločnosťami. Žalovaný svojím vyjadrením dokumentuje, že v danom prípade správne orgány pričítali žalobcovi ako daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. K argumentácii daňových orgánov a krajského súdu k znakom poctivého obchodného styku s odkazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/25/2010 žalobca v odvolaní uvádza, že daňové orgány a krajský súd nepresne interpretovali tento rozsudok. Z neho vyplýva, že konateľ žalobcu nebol schopný presne označiť ani svojho dodávateľa. V danej právnej veci žalobca presne označil svojich dodávateľov, no správne orgány mu pripísali stav dôkaznej núdze aj k preukázaniu skutočností, na ktoré sa dôkazné bremeno žalobcu nevzťahuje. K hmotnoprávnym podmienkam, k zložitosti a náročnosti kontroly DPH a k oveľa prísnejším podmienkam žalobca uvádza, že zákon o DPH neobsahuje žiadne osobitné procesné ustanovenia dokazovania týchto prísnejších podmienok, respektíve špeciálnu úpravu dokazovania vo vzťahu k všeobecnej zákonnej úprave dokazovania upravenej v daňovom poriadku. To znamená, že aj tieto prísnejšie podmienky nároku na odpočítanie dane za nepreukazujú podľa zákona o DPH, ale podľa daňového poriadku. Voľba druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Ak bolo potrebné v danom prípade objasniť, či stavebné práce boli vykonané spoločnosťami HELTER, s. r. o. a LOBIG, s. r. o., tak k objasneniu tejto otázky bolo potrebné vykonať dokazovanie podľa daňového poriadku. Pre rozhodnutie vo veci aj pre účely DPH je rozhodujúce posúdenie toho, či v danom prípade žalobca v postavení daňového subjektu pri preukazovaní uskutočnenia zdaniteľného plnenia podľa § 49 zákona o DPH uniesol alebo neuniesol dôkazné bremeno. Žalobcovi nie je známe, na základe čoho mal a mohol konkrétne identifikovať osoby, ktoré tieto práce realizovali pre subdodávateľa. Ak neexistuje legitímny dôvod, požiadavka na oznámenie mena predstavuje neoprávnený zásah do súkromného života. Aj pri dodržaní zásad bežnej opatrnosti v obchodnom styku je absolútne vylúčené, aby sa žalobca vyjadroval k subdodávateľom svojho dodávateľa a zisťoval kto a akým spôsobom bude pre dodávateľa vykonávať stavebné práce.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť. Uviedol, že krajský súd v danej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi a vyporiadal sa so všetkými námietkami žaloby. Zopakoval, že v danom prípade spornou skutočnosťou bolo to, že nebolo preukázané kto konkrétne z daných dodávateľov resp. subdodávateľov vykonal dané práce. Správca dane na zistenie skutočnej realizácie prác vykonal rozsiahle dokazovanie, v ktorom zistil, že dodávatelia a subdodávatelia stavebných prác okrem formálnych náležitostí potvrdzujúcich dodanie služieb nepreukázali žiadnym spôsobom materiálnu stránku veci t.j. kto konkrétne, koho pracovníci vykonali práce a akým spôsobom. V tej súvislosti žalovaný poukázal na tú skutočnosť, že ak je spochybnená hodnovernosť dôkazov predložených daňovým subjektom, dôkazné bremeno nie je na správcovi dane, ale na daňovom subjekte, ktorý v súlade so zásadou odbornej starostlivosti o svojho obchodného partnera musí sám preukázať, akým spôsobom prebiehal kontakt s jeho obchodnými partnermi a zabezpečiť také písomné dôkazy, z ktorých by bolo jednoznačne preukázané, kto konkrétne vykonal pre neho službu, teda predmetné stavebné práce.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods.1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP.

Rozhodnutím, ktoré je predmetom konania (č. 1100308/1/265600/2013 z 03.06.20113) žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Žilina č. 9511401/5/681749/2013 zo dňa 20.02.2013, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2011 v sume 22 639,22 €. Správne (daňové) orgány odôvodnili svoje rozhodnutia tým, že žalobca nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľmi - spoločnosťami LOBIG, s.

r. o. a HELTER, s. r. o. skutočne došlo. Spoločnosť HELTER, s. r. o. zabezpečila práce prostredníctvom spoločnosti RADA-SK, s. r. o., pričom bývalý konateľ uvedenej spoločnosti uviedol, že oni sami uvedené práce nevykonávali, nakoľko nemali zamestnancov ani mechanizmy, ale ich vykonávali sprostredkované prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa. Nakoľko spolupracovali s viacerými spoločnosťami, nevedel konkrétne uviesť, pracovníci ktorej spoločnosti práce vykonali. Bývalý konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o. Nitra Y. W. sa vyjadril, že ani táto spoločnosť nemala zamestnancov a stavebné práce dodávala prostredníctvom ďalšieho subdodávateľa, ktorého meno nevedel uviesť. Obdobne spoločnosť LOBIG, s. r. o. mala práce na rekonštrukcii Rooseveltovej NsP Banská Bystrica vykonávať prostredníctvom dodávateľa - spoločnosti WALTHER, s. r. o., ktorého konateľ T. T. uviedol, že ich spoločnosť bola iba sprostredkovateľom prác, ktoré vykonala spoločnosť STAKIS, s. r. o. Konateľ spoločnosti STAKIS, s. r. o. uviedol, že nemá zamestnancov ani mechanizmy a spoločnosť zabezpečovala tieto práce prostredníctvom ďalších subdodávateľov; nevedel konkrétne uviesť, kto práce vykonával.

V celom správnom (daňovom) konaní ani v súdnom preskúmvacom konaní nie je sporné, že práce boli vykonané; sporným ostalo, kto práce realizoval. Odpoveď na uvedenú otázku je relevantná z toho dôvodu, že len tomu, kto dodal službu, mohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne žalobcovi právo odpočítať daň zo služby podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH. Bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní preukázať, s poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 daňového poriadku, že sporné faktúry od spoločností LOBIG, s. r. o. a HELTER, s. r. o. boli vystavené na základe dodania služieb, reálne poskytnutých uvedenými spoločnosťami. Správne správca dane skúmal uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Keďže daňovník v tomto zmysle neunesol dôkazné bremeno, nebol úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. K tomu najvyšší súd považuje za potrebné uviesť, že znakom jednej zo zásad obchodného práva, t. j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Možno preto oprávnené predpokladať, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktoré sú predmetom podnikania spoločnosti. Ak takéto vedomosti štatutárnemu orgánu spoločnosti chýbali, potom boli (aj s poukazom na zásadu, vyslovenú v ustanovení § 3 ods. 6 prvá veta daňového poriadku) oprávnené pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov, uvádzaných daňovým subjektom (žalobcom).

Preto, ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmvaným rozhodnutím žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Pokiaľ ide o návrh žalobcu na podanie žiadosti Súdnemu dvoru Európskej únie o rozhodnutie o prejudiciálnej otázke podľa medzinárodnej zmluvy, najvyšší súd tomuto návrhu nevyhovel, nakoľko nebol opodstatnený. Skutočnosť, že žalobca nesúhlasí s aplikovaním právnych noriem správnym orgánom, a následne aj súdom, ešte neznamená, že vo veci je daná potreba stanovenia hraníc aplikácie komunitárneho práva a jeho výkladu. Ako vyplýva z vyššie uvedeného, právne normy boli aplikované v prejednávanom prípade správne a nevznikli reálne pochybnosti o ich jasnosti a spôsobe uplatňovania. Ostatnými námietkami a tvrdeniami odvolania sa najvyšší súd nezaoberal, lebo neboli pre posúdenie danej veci relevantné.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalobcu nevyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

Pri rozhodovaní o náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi nepriznal ich náhradu, pretože nebol v odvolacom konaní úspešný a žalovanému právo na náhradu trov zo zákona neprináleží.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustné odvolanie.