

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/41/2017
Identifikačné číslo spisu: 4015201183
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4015201183.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: S.F.H., s.r.o., Gúgska 13, Nové Zámky, IČO: 36 526 002, zastúpeného advokátskou kanceláriou AK H.I.F., spol. s r.o., Radvanská 1, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/164466/2015/4989 zo dňa 20.04.2015 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), o kasačnej sťažnosti žalovaného (ďalej len „sťažovateľa“) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/259/2015-51 z 1. marca 2017 takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Žalobcovi priznáva voči sťažovateľovi právo na plnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre ako správny súd, zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného č. 1100301/1/164466/2015/4989 zo dňa 20.04.2015 potvrdzujúce rozhodnutie správcu dane č. 9412402/5/195102/2015 zo dňa 27.1.2015, ktorým bolo žalobcovi na základe daňovej kontroly na daň z pridanej hodnoty za mesiac október 2008 vyrubený rozdiel dane v sume 13.074,75 Eur. Rozhodnutie žalovaného bolo zrušené z dôvodov podľa § 191 ods. 1 písm. e) SSP, nakoľko zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy považoval krajský súd za nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Dokazovanie, ktoré vykonal správca dane podľa súdu neposkytuje dostatok dôvodov na vydanie rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty v sume 13 074,75 Eur za október 2008.

2. Proti rozsudku správneho súdu podal kasačnú sťažnosť žalovaný správny orgán - sťažovateľ, z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP t. j. pre nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom, ktoré bolo vyjadrené v bode 44/, 47/ a 48/ rozsudku a ktoré považuje sťažovateľ za nesprávne. Podľa názoru sťažovateľa, zistenia správcu dane boli postačujúce pre záver o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za mesiac október 2008, pretože správca dane preveroval oprávnenosť odpočítania dane, vypočul svedkov, ktorí sa vyjadrili len všeobecne aj po poučení o možnosti odoprieť výpoveď a o

povinnosti vypovedať pravdu a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede a tieto výpovede nespochybniteľne nepreukazujú, že preverované stavebné práce boli vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry. Osobitne pritom sťažovateľ zdôraznil, že svedok J., ako bývalý konateľ spoločnosti spochybnil výpovede svedkov ako aj žalobcom predložené dôkazy.

3. Žalobca vo svojom vyjadrení uviedol, že považuje rozhodnutie správneho súdu za vecne správne a žiadal jeho potvrdenie, pričom si uplatnil náhradu trov kasačného konania.

4. Najvyšší súd Slovenskej republiky, 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. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

5. Kasačný súd konštatuje, že v právnych veciach žalobcu S.F.H. s.r.o. boli vedené aj ďalšie súdne konania, v ktorých rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/28/2017 z 9. októbra 2018 bola zamietnutá kasačná sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre sp. zn. 11S/260/2015-66 z 19. októbra 2016, ktorým bolo zrušené rozhodnutie žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie september 2008 a rozsudkom Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/5/2016 z 25. októbra 2018 bol potvrdený rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S/27/2015 z 23.6.2016, ktorým bolo zrušené rozhodnutie žalovaného vo veci vyrubenia DPH za zdaňovacie obdobie november 2008. V uvedených veciach bolo podstatou súdneho prieskumu právne posúdenie otázky správnosti a úplnosti zistenia skutkového stavu veci, najmä v tom zmysle, či bolo alebo nebolo preukázané reálne uskutočnenie deklarovaných stavebných prác a dodávok pre žalobcu spoločnosťou FABER - PLUS, s.r.o.

6. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

7. Na základe vyššie citovaného ustanovenia Správneho súdneho poriadku poukazuje kasačný súd na rozhodnutia uvedené v bode 5/ tohto rozsudku a na to, že vec posudzovaná v tomto prebiehajúcom konaní sa týka identických účastníkov konania a identického skutkového a právneho stavu len s rozdielom v identifikácii postupne nasledujúcich daňových období (september, október, november 2008).

8. Kasačný súd sa v plnom rozsahu stotožňuje s dôvodmi rozhodnutí uvedených v bode 5/ a vzhľadom na to, že rozsudok Najvyššieho súdu 1Sžfk/28/2017 sa týka kasačného konania, preberá predovšetkým podstatnú časť jeho odôvodnenia (s pôvodným číslovaním odsekov):

„16. V súvislosti s otázkou zisťovania skutkového stavu v daňovom konaní kasačný súd pripomína, že daňový subjekt v daňovom konaní preukazuje v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku predovšetkým skutočnosť, ktoré sám tvrdí a deklaruje a na ktoré bol vyzvaný správcom dane. Dôkazné bremeno zaťažuje kontrolovaný daňový subjekt, ktorý predkladá údaje a listiny o predpísaných skutočnostiach a prípadne navrhuje ďalšie dôkazy na ich preukázanie. V procese dokazovania postupuje správca dane v úzkej súčinnosti s kontrolovaným daňovým subjektom (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku), oznamuje mu svoje pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti predložených dokladov alebo pravdivosti údajov v nich uvedených a vyzýva ho, aby sa k týmto pochybnostiam vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal (§ 46 ods. 5 Daňového poriadku). Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Nie je však povinný iniciatívne vyhľadávať dôkazy na preukázanie tvrdení daňového subjektu, keďže primárne na ňom leží dôkazné bremeno (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku). Ak správca dane pri

preverovaní daňovým subjektom predložených písomných podkladov v rámci daňovej kontroly preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, splnil správca dane svoju dôkaznú povinnosť (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku) a je opäť na daňovom subjekte, aby spochybnenia pôvodných dôkazov správcom dane vyvrátil predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov (nález Ústavného súdu SR č. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009).

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH 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 odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

17. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/26/2014).

18. Daňový subjekt si má zaobstarat' dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarovanej predloženou faktúrou, ako aj to, že plnenie poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Použiteľné dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste požadovať od daňového subjektu napríklad stavebný denník, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu, doklady o obstaraní stavebného materiálu a jeho preprave a pod. (m.m. napr. rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 1Sžf/81/2015, 1Sžf/111/2015).

19. Žalobca teda je v rámci svojho dôkazného bremena na preukázanie splnenia vecných podmienok pre odpočítanie dane v daňovom konaní povinný vierohodnými dôkaznými prostriedkami doložiť reálne uskutočnenie prijatých zdaniteľných plnení tak, ako vyplývajú z predložených daňových dokladov. Súhlasiť možno s tvrdením žalobcu, že nie je súčasťou jeho dôkazného bremena predkladať dôkazy, na ktoré nemá dosah, alebo ktoré vznikli bez jeho účasti (napr. daňové alebo účtovné doklady dodávateľov príp. subdodávateľov). Ako primerane obozretný účastník obchodno-právneho vzťahu vyplývajúceho zo zmluvy o dielo však musí mať základné informácie o povahe a rozsahu prác, ktoré pre neho dodávateľ vykonal, o materiálnom a personálnom substráte, ktorý bol pri plnení zmluvy použitý, o spôsobe priebežného zadávania, preberania a kontrolovania stavebných prác a o osobách, ktoré pri tom konali za objednávateľa i zhotoviteľa, prípadne o ďalších skutočnostiach, ktoré môžu dokumentovať priebeh plnenia zmluvných povinností, ktoré vyústili do splnenia zmluvy a zaplatenia faktúr, z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane.

20. Sťažovateľ v daňovom konaní ani v konaní pred krajským súdom nespochybnil, že stavebné práce, ktoré mala spoločnosť FABER - PLUS, s.r.o. dodať žalobcovi na základe predložených zmlúv o dielo a o spolupráci a ktoré žalobcovi vyúčtovala predloženými faktúrami na základe vzájomne odsúhlasených súpisov vykonaných prác, boli zrealizované a odovzdané žalobcovmu objednávateľovi v rámci zhotoveného stavebného diela. V kasačnej sťažnosti trvá na tom, že žalobca nepreukázal vykonanie deklarovanej prác spoločnosťou FABER - PLUS, s.r.o., naopak tvrdí, že bolo preukázané nevykonanie predmetných stavebných prác pre žalobcu uvedenou spoločnosťou. Svoje závery opiera predovšetkým o poslednú výpoveď jej konateľka B. J., ktorá podľa jeho názoru vyvracia i svedectvá L. M. a R.. O. W..

21. Kasačný súd je toho názoru, že svedecká výpoveď B. J. sama osebe a ani v spojení s ostatnými dôkazmi nie je za zistených skutkových okolností dostatočným podkladom, na ktorom by bolo možné postaviť záver o nepreukázaní reálneho vykonania fakturovaných stavebných prác pre žalobcu deklarovaným subdodávateľom na stavbách realizovaných pre objednávateľa.

22. Podľa názoru kasačného súdu nemožno prehliadnuť, že vtedajší konateľ spoločnosti FABER - PLUS, s.r.o. v priebehu daňového konania zmenil výpoveď, a to zjavne pod vplyvom trestného stíhania pre podozrenie zo spáchania tzv. daňových trestných činov, ktorému čelí aj v súvislosti s posudzovanými obchodmi. V trestnom konaní sa môže brániť akýmkoľvek tvrdeniami a preto ak tieto tvrdenia reprodukuje i v daňovom konaní, je potrebné nazerať na ich dôveryhodnosť s istou rezervou. Rozhodne nemožno len na ich základe postaviť záver o neuskutočnení deklarovaných obchodov, pokiaľ sú tu ďalšie dôkazy svedčiacie o opaku. Rovnako by len na pôvodnej výpovedi menovaného nemohol stáť záver, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované.

23. Kasačný súd upozorňuje na to, že štatutárny zástupca objednávateľa stavebných prác od žalobcu V. N. potvrdil, že v čase po uzavretí zmluvy o spolupráci žalobcu so spoločnosťou FABER - PLUS, s.r.o. sa práce na stavbách zintenzívnili a začalo na nich pracovať viac pracovníkov. Napriek nie celkom jednoznačným svedeckým výpovediam aj ostatní svedkovia pôsobiaci na stavbách ako stavbyvedúci, resp. zástupcovia investora uviedli, že na stavbách pracovali aj pracovníci subdodávateľov, pričom niektorí zo svedkov potvrdili, že išlo o pracovníkov spoločnosti FABER - PLUS, s.r.o. Tieto svedectvá (najmä L. M. a R. O. W.) nemožno odmietnuť s tým, že svedkovia svoje výpovede nedoložili ďalšími hodnovernými a jednoznačnými dôkazmi. Svedok je povinný v daňovom konaní vypovedať pravdivo (§ 25 ods. 1 Daňového poriadku), nemá však povinnosť inými dôkazmi dokazovať pravdivosť vlastnej výpovede, pretože na ňom neleží dôkazné bremeno. Svedecká výpoveď je sama osebe dôkazným prostriedkom a dôkaz z nej získaný podlieha hodnoteniu správneho orgánu rovnako ako akýkoľvek iný dôkaz. Presvedčivosť a dôkazná hodnota tohto dôkazu je predovšetkým v rukách správneho orgánu, ktorý výsluch vedie a kladie svedkovi otázky. Tu musí kasačný súd prisvedčiť krajskému súdu, že výsluchy svedkov nevedli k objasneniu všetkých rozhodujúcich skutočností a neboli dostatočne vyhodnotené v súvislosti s ostatnými vykonanými dôkazmi (bod 8 tohto rozsudku).

24. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu, že vykonané dôkazy nedali uspokojivú odpoveď na otázky, s kým zamestnanci žalobcu (vrátane vypočutých svedkov) za spoločnosť FABER - PLUS, s.r.o. jednali, ak vtedajší konateľ B. J. na stavby osobne nechodil, kto a akým spôsobom na stavbách za žalobcu organizoval prácu osôb zabezpečených uvedeným subdodávateľom, ako bola táto práca preberaná, vykazovaná a kontrolovaná. V týchto súvislostiach ani neboli vykonané dôkazy vyhodnotené. Kasačný súd podotýka, že všeobecné tvrdenie, že nejakí pracovníci na stavbách pracovali aj za spoločnosť FABER - PLUS, s.r.o., je nepresvedčivá a z dôkazného hľadiska pre dané účely nedostatočná.

25. Ako bolo naznačené, proti doposiaľ vykonaným dôkazom nasvedčujúcim vykonaniu subdodávateľských stavebných prác spoločnosťou FABER - PLUS, s.r.o. stojí okrem indícií o neobvyklom správaní zmluvných strán v tomto zmluvnom vzťahu predovšetkým výpoveď jej v tom čase trestne stíhaného konateľa B. J., ktorý pred orgánmi činnými v trestnom konaní a neskôr aj pred správcom dane poprel svoju predchádzajúcu výpoveď a uviedol, že spoločnosť stavebné práce nevykonávala a on osobne faktúry za ňu nevystavoval. Záver žalovaného, že týmito dôkazmi preukázal, že stavebné práce nedodala žalobcovi spoločnosť FABER - PLUS, s.r.o., je nutné považovať za skutkovo nedostatočne podložený a vychádzajúci z nesprávneho vyhodnotenia dôkaznej situácie.

26. Z uvedených dôvodov považoval kasačný súd záver krajského súdu o nesprávne a nedostatočne zistenom skutkovom stave za správny, pričom konštatuje, že ani sťažnostné body žalovaného proti rozsudku krajského súdu nie sú spôsobilé tento záver spochybníť do takej miery, že by bolo nutné považovať rozsudok krajského súdu za nezákonný. "(koniec cit.)

9. Kasačný súd súčasne prevzal aj nasledovnú časť rozsudku 8Sžfk/5/2016: „Rozhodnutie žalovaného a aj správcu dane bolo v predmetnej daňovej veci založené výslovne na zmenenej výpovedi svedka J., ako

bývalého konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., ktorý v prvotnej fáze daňového konania tvrdil, že stavebné práce pre spoločnosť žalobcu boli realizované, pričom o prevedení týchto prác svedčia nielen faktúry, zmluva o spolupráci zo dňa 3.9.2008, zmluva o dielo zo dňa 3.9.2008, vzájomne odsúhlasené súpisy vykonaných prác, stavebné denníky, ale aj výpovede viacerých svedkov. Správne konštatoval prvostupňový súd, že správca dane, resp. žalovaný neodstraňoval rozpory vo výpovedi svedka J. a nevykonal konfrontáciu svedka J. a konateľa žalobcu vzhľadom ku konkrétnej realizácii prác zo strany dodávateľskej spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o."

10. Vzhľadom na uvedené postupoval kasačný súd podľa § 461 SSP a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

11. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní priznal žalobcovi voči nemu plnú náhradu trov vynaložených v tomto konaní.

12. Kasačný súd dáva súčasne do pozornosti žalovaného, ako odvolacieho správneho orgánu, ktorého rozhodnutie je predmetom súdneho preskúmavania, aby v obdobných prípadoch (totožnosť účastníka, časová postupnosť daňových období a totožné skutkové a právne dôvody vydaných daňových rozhodnutí) možnosť v budúcnosti zvážiť podanie návrhu na spojenie takých vecí na spoločné prejednanie a rozhodnutie krajským súdom. To môže viesť k zrýchleniu súdneho konania a k jeho zefektívneniu.

13. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednomyseľne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.