

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/62/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200036
Dátum vydania rozhodnutia: 10.12.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Igor Belko
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200036.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Igor Belko a členov senátu JUDr. Marián Trenčan a JUDr. Elena Berthotyová, PhD., v právnej veci žalobcu: B. B., Ú.-O. XXXX/XX, D., zastúpený: Advokátska kancelária Hudzik & Partners, s.r.o. Mnoheľova 830/15, Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/2/2016-34 zo dňa 6. októbra 2016 v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, takto

rozhodol:

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

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie 1. štvrt'rok 2014 z dôvodu zistenia nesúladu údajov uvedených v daňovom priznaní žalobcu s údajmi uvedenými v kontrolnom výkaze daňového subjektu C. T., G. XX, ktorý si za uvedené zdaňovacie obdobie uplatnil odpočítanie dane na základe troch faktúr od žalobcu. Žalobca však za predmetné zdaňovacie obdobie podal k dani negatívne daňové priznanie. Daňovou kontrolou správca dane preveroval, či v prípade deklarovaného dodania služieb žalobcom bola splnená povinnosť zaplatiť daň, pričom zistil, že žalobca vystavil pre odberateľa C. T. tri faktúry za vykonanie prác v Nemocnici Poprad, pričom daň na faktúrach bola uvedená v celkovej sume 1.186,- Eur. Z daňového priznania žalobcu správca dane zistil, že žalobca uvedenú daň za predmetné zdaňovacie obdobie neuviedol a ani ju nezaplatil.

2. Vykonaným šetrením správca dane zistil, že žalobca bol v roku 2014 spolu s D. D. a E. C. členom združenia FORTEN, ktoré vzniklo dňa 04.11.1996 na základe zmluvy o združení. Podľa výpovedí

zúčastnených zákazky pre členov združenia obstarával E. C., ktorý aj vypisoval faktúry, preberal hotovostné platby a pokladničné doklady. Združenie disponovalo iba jednou pečiatkou, ktorá bola vyhotovená na meno žalobcu, ten ju však nepoužíval, používal ju E. C.. Menovaný vo svojej výpovedi pred správcom dane potvrdil, že predmetné faktúry opečiatkoval pečiatkou žalobcu a podpísal ich, faktúry vystavil C. T.. Ten dňa XX.XX.XXXX zomrel. Žalobca sa k týmto faktúram vyjadril tak, že ich vidí prvýkrát, nevedel o nich. Uviedol, že takú formu faktúr nikdy členovia združenia nepoužívali.

3. Na základe uvedených zistení, ktoré boli zaznamenané v protokole z daňovej kontroly zo dňa 02.07.2015, vydal správca dane dňa 12.08.2015 rozhodnutie č. 20655738/2015 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým 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 žalobcovi rozdiel dane v sume 1.186,- Eur za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2014.

Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

4. Proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný rozhodnutím č. 21214751/2015 zo dňa 10.11.2015 (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. V odôvodnení rozhodnutia sa žalovaný stotožnil s právnym posúdením veci správcou dane, podľa ktorého žalobca porušil § 69 ods. 5 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), podľa ktorého každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň. Podľa žalovaného neobstojí argument žalobcu, že išlo o fiktívne faktúry a preto nie je možné, aby na základe nich vznikla daňová povinnosť, nakoľko žalobca nebol povinný zaplatiť daň podľa § 69 ods. 1 zákona o DPH, keďže sám uvádza, že k dodaniu služby nedošlo. Vznikla mu však povinnosť daň zaplatiť podľa § 69 ods. 5 uvedeného zákona, nakoľko daň musí zaplatiť aj každá osoba, ktorá na faktúre o predaji daň uvedie. Keďže bolo podľa žalovaného preukázané, že žalobca daň na faktúrach uviedol, vznikla mu povinnosť daň zaplatiť, ktorú si nesplnil.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol toto rozhodnutie zrušiť a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Postup žalovaného i správcu dane, ako aj vydané rozhodnutia, považoval za nezákonné, pričom vyjadril názor, že ak žalobca na jednej strane berie do úvahy, že išlo o fiktívne faktúry, musí brať na zreteľ aj to, že daň nemôže platiť osoba, ktorá je na faktúre uvedená, nakoľko k plneniu nedošlo. Správca dane podľa žalobcu vôbec nerozlišuje medzi vznikom daňovej povinnosti a platiteľom dane. Poukázal tiež na predvídateľnosť rozhodnutí správcu dane a uviedol, že v podobnom prípade podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane o dorubení dane za 2. štvrtrok 2014, pričom v tomto prípade žalovaný rozhodnutie prvostupňového orgánu zrušil a vec mu vrátil na nové konanie.

6. Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť. Uviedol, že žalobca nesprávne pochopil zákonné dôvody, na základe ktorých mu vznikla povinnosť platiť daň. Poukázal na odôvodnenie žalobou napadnutého rozhodnutia a zotrval na opodstatnenosti jeho obsahu. Pokiaľ ide o princíp predvídateľnosti rozhodnutí, na ktorý poukázal žalobca, žalovaný uviedol, že dôvodom rozhodnutia v podobnej veci boli formálne procesné nedostatky rozhodnutia správcu dane, ktoré spôsobili jeho nezákonnosť. V prejednávanom prípade žalovaný takéto nedostatky nekonštatoval a mohol rozhodnúť vo veci samej.

7. Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 06.10.2016 rozsudok, ktorým rozhodnutie žalovaného zrušil podľa § 191 ods. 1 písm. c/ S. s. p. a žalobcovi priznal nárok na náhradu trov konania. V odôvodnení rozsudku konštatoval, že žalobcovi bol vyrubený rozdiel dane napriek tomu, že z výsluchu svedka E. C. správca dane zistil, že k dodaniu služieb pre C. T. nedošlo, že sa jedná o

fiktívne faktúry, ktoré vypracoval C. T. a E. C. tieto faktúry podpísal, pričom ich podpisoval pod menom žalobcu. Napriek tomu, že takéto konanie má znaky podvodného konania za účelom získania nadmerného odpočtu dane pre C. T. a že sa v tejto súvislosti viedlo aj trestné konanie, počas ktorého však C. T. ako aj E. C. zomreli, správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane len z toho dôvodu, že táto daň bola uvedená na fiktívnych faktúrach, ktoré nie sú odrazom dodanej služby. Krajský súd zaujal názor, že postup daňových orgánov má znaky arbitrárnosti, je v rozpore s pravidlami logiky, zásadou spravodlivosti a hrubo zasahuje do subjektívnych práv žalobcu, ktorý za popísaný stav nenesie žiadnu zodpovednosť a na podvodnej činnosti sa žiadnym spôsobom nespoluodpovedal. Podľa krajského súdu daňové orgány vec nesprávne právne posúdili podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH, keď nezohľadnili skutočnosť, že voči fiktívnemu odberateľovi C. T. bolo vedené trestné konanie a že na vypracovaní fiktívnych faktúr sa podieľal, tieto opečiatkoval a za žalobcu podpísal E. C.. Ako dôvodnú vyhodnotil krajský súd aj žalobnú námietku v súvislosti s porušením princípu predvídateľnosti rozhodnutí, s ohľadom na rozhodnutie v predchádzajúcom obdobnom prípade.

III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

8. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný včas kasačnú sťažnosť a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť krajského súdu na ďalšie konanie. V kasačnej sťažnosti zopakoval svoju argumentáciu uvedenú v napadnutom rozhodnutí i v písomnom vyjadrení k žalobe a uviedol, že predmetnou problematikou sa zaoberajú aj rozsudky Súdneho dvora Európskej únie, najmä rozsudok vo veci C-642/11 Stroy trans EOOD. Zotrval na tom, že nakoľko z § 69 ods. 5 zákona o DPH vyplýva, že každá osoba, ktorá uvedie daň na faktúre, je povinná zaplatiť túto daň, potom akýkoľvek iný postup by bol v rozpore s uvedeným kogentným ustanovením, bol by nesprávny a tiež nezákonný. Uviedol, že žalobca podnikal ako člen združenia FORTEN na základe zmluvy o združení. V tomto združení bol osobou poverenou vyhotovovať okrem iného aj faktúry E. C., predmetné faktúry vyhotovil v mene žalobcu a s jeho súhlasom a preto žalobca nesie zodpovednosť za ich vystavenie. Na tento záver nemá vplyv ani trestné konanie, na ktoré upozornil žalobca.

9. Sťažovateľ nesúhlasil so záverom súdu o dôvodnosti žalobnej námietky v súvislosti s porušením princípu predvídateľnosti rozhodnutí, nakoľko predmetom konania v obdobnej veci bolo iné zdaňovacie obdobie, iný odberateľ, iný skutkový stav a odvolací orgán zrušil rozhodnutie správcu dane a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu procesnoprávných pochybení správcu dane, ktorého závery nevychádzali zo skutkového stavu zisteného v daňovom konaní a odôvodnenie jeho rozhodnutia nespĺňalo zákonné náležitosti. Preto podľa sťažovateľa nemožno hovoriť o obdobnom prípade.

10. Žalobca v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich vyjadreniach, stotožnil sa s právnym posúdením veci krajským súdom a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Právne závery kasačného súdu

11. 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, § 453 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 455 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.

12. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či za zistených skutkových okolností vznikla žalobcovi daňová povinnosť podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH uvedením dane na predmetných faktúrach, o ktorých sa správca dane dozvedel z kontrolného výkazu daňového subjektu C. T.. Skutkové závery daňových orgánov jednoznačne vychádzajú z toho, že žalobca, ktorý je

samostatnou zdaniteľnou fyzickou osobou, faktúry pre odberateľa C. T. nevystavil, účtovne ich nevykázal, neuviedol v daňovom priznaní a daň uvedenú na týchto faktúrach neodviedol. Bolo zistené, že deklarované plnenia sa neuskutočnili, faktúry sú fiktívne a žalobca o nich nevedel. Spornou je teda otázka, či podvodné konanie C. T., ktorý ako fiktívny odberateľ vyhotovil predmetné faktúry na neexistujúce plnenia (pravdepodobne s úmyslom znížiť si vlastný daňový základ), a E. C., ktorý tieto faktúry potvrdil pečiatkou žalobcu a v jeho mene ich podpísal, možno považovať za legitímny právny dôvod v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH pre zaťaženie žalobcu daňovou povinnosťou uvedenou na týchto faktúrach.

13. Kasačný súd je toho názoru, že krajský súd posúdil vec po právnej stránke správne, keď konštatoval, že žalobcovi za daných okolností daňová povinnosť nevznikla a preto nezákonné rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

14. Povinnosť odvieť daň podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH má daňový subjekt, ktorý daň uvedie na faktúre, a to bez ohľadu na skutočnosť, či daňová povinnosť vznikla dodaním tovaru alebo služby (§ 69 ods. 1 zákona o DPH). Povinnosť zaplatiť daň vo výške uvedenej na faktúre má v zmysle uvedeného ustanovenia aj ten, koho daňová povinnosť by bola v skutočnosti nižšia. Predmetné ustanovenie zákona o DPH má sankčnú povahu a jeho účelom je nabádať daňové subjekty k správnej aplikácii zákona o DPH a tiež zabezpečiť odvedenie dane aj z fiktívnych obchodov, ktoré daňový subjekt vystavujúci faktúru len predstiera, spravidla v záujme dosiahnutia daňovej výhody vo forme odpočítania dane.

15. V prejednávanej príhode je zrejmé, že žalobca predmetné faktúry nevystavil, pretože tak urobil E. C. v spolupráci s C. T., pričom E. C. zjavne zneužil dohodnutý mechanizmus fungovania združenia fyzických osôb FORTEN, v ktorom mal podľa dohody jeho členov vystavovať faktúry za plnenia poskytnuté členmi združenia v mene a na účet žalobcu ako samostatnej registrovanej zdaniteľnej osoby. Bez vedomia a súhlasu žalobcu potvrdil pečiatkou „B. B. FORTEN“ a svojim podpisom vystavenie dodávateľských faktúr na plnenia pre C. T., ktoré sa neuskutočnili.

16. Kasačný súd je toho názoru, že za daných skutkových okolností nemožno pri zachovaní elementárnej spravodlivosti a rešpektovaní účelu ustanovenia § 69 ods. 5 zákona o DPH pripísať žalobcovi vystavenie sporných fiktívnych faktúr a zaťažiť ho daňovou povinnosťou uvedenou na faktúrach, pretože bolo jednoznačne preukázané, že vystavenie fiktívnych faktúr s uvedením dane bez vedomia a súhlasu žalobcu nebolo konaním jeho osoby ako platiteľa dane, ani zaväzujúcim konaním v jeho mene a na jeho účet. O skutočnom úmysle žalobcu svedčí jeho účtovná evidencia a priznanie k dani za predmetné zdaňovacie obdobie, v ktorých sa predmetné faktúry nenachádzajú. Je zjavné, že žalobca sa sám stal obeťou protiprávnej činnosti iných osôb a preto ho nemožno vyrubeniť dane na základe § 69 ods. 5 zákona o DPH sankcionovať za následok, na ktorom sa nijako nepodieľal. Vystavené faktúry sú preto dôkazom o nezákonnej činnosti tých, ktorí ich vystavili a potvrdili, nemôžu byť však právnym dôvodom pre vymáhanie dane na nich uvedenej od žalobcu.

17. Kasačný súd nijako nespochybňuje zákonnú povinnosť daňového subjektu v zmysle § 69 ods. 5 zákona o DPH uhradiť daň, ktorú uvedie na faktúre, čo nepochybne potvrdzuje aj rozhodnutie Súdneho dvora (C-642/11 Stroy trans EOOD), na ktoré sťažovateľ poukázal. Od uvedeného prípadu sa však dôkazná situácia vo veci žalobcu odlišuje v tom, že žalobca ako samostatný registrovaný platiteľ dane sporné faktúry nevystavil a daň na nich neuviedol. Neurobil to v zastúpení žalobcu ani nikto iný, z koho konania by mohla vzniknúť daňová povinnosť priamo žalobcovi. Vyššie opísané počínanie nebohých C. T. a E. C. mohlo založiť povinnosť voči štátu nanajvýš len im samotným.

18. Z uvedených dôvodov postupoval kasačný súd podľa § 461 S. s. p. a nedôvodnú kasačnú sťažnosť zamietol.

19. O trovách kasačného konania rozhodne s poukazom na § 467 ods. 3 S.s.p. správny súd.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).