

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/30/2019
Identifikačné číslo spisu: 3017200021
Dátum vydania rozhodnutia: 11.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200021.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: MH kov s. r. o., so sídlom Sverepec č. 307, 017 01 Považská Bystrica, IČO: 44 104 472, právne zastúpeného spoločnosťou ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA ŠTRBÁŇ, s. r. o., so sídlom Dvory 1932, 020 01 Púchov, IČO: 36 867 454, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104318425/2016 zo 16. novembra 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/8/2017-76 zo 6. februára 2018, takto

rozhodol:

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

Žalobcovi priznáva právo na úplnú náhradu trov kasačného konania voči žalovanému.

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/8/2017-76 zo 6. februára 2018 postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 104318425/2016 zo 16. novembra 2016, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica č. 103345344/2016 z 15. júna 2016, ktorým bol žalobcovi v zmysle § 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 rozdiel dane v sume 2.466,- eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2013.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že správca dane a žalovaný na základe vykonanej kontroly uzavreli, že bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt PROFESSIONAL CORPORATION, s.r.o. vystupoval ako „formálny dodávateľ“, keď konateľ spoločnosti ISOPAK s.r.o. uviedol, že so spoločnosťou PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. neobchodoval a poprel, že by spoločnosť ISOPAK s.r.o. sporné práce vykonala, pričom ale správny súd mal za to, že preskúmané

rozhodnutia orgánov verejnej správy, vrátane ich postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, nie sú v súlade so zákonom pre nesprávne právne posúdenie vecí.

3. Správny súd ďalej uviedol, že preukázanie dodania služieb listinnými dôkazmi, t. j. objednávkami, dodacími listami, nie je dostatočné. Vychádzajúc z právneho názoru vysloveného v rozhodnutiach Súdneho dvora EÚ (C-285/11, spojené veci C-80/2011 a C-142/2011), z ktorých má pri svojej rozhodovacej činnosti vychádzať aj správca dane a žalovaný, je na správcovi dane, aby zistoval, či sa dodávateľ služby dopustil podvodu alebo nie a či žalobca o tomto podvode vzhľadom na všetky zistené skutočnosti vedel, resp. mohol vedieť. Skutočnosť, že žalobca mal, resp. mohol mať takúto vedomosť je dôkazným bremenom správcu dane. Je preto úlohou žalovaného, aby uvedené overil podľa vnútroštátnych procesných pravidiel obsiahnutých v daňovom poriadku.

4. K argumentom správnych orgánov, že uvedená povinnosť im zo zákona nevyplýva, správny súd uviedol, že zistenia ohľadne zneužívajúceho konania daňových subjektov zapojených do obchodného reťazca a uskutočnenie záveru ohľadne vedomosti kontrolovaného daňového subjektu o tomto zneužívaní, nie sú bez ďalšieho totožné s trestnou zodpovednosťou týchto subjektov. Uvedenú povinnosť správnych orgánov nie je možné vykladať tak, že majú de facto vykonávať právomoci, ktoré sú zákonom zverené orgánom činným v trestnom konaní. Ich povinnosťou je na základe výsledkov vykonaného dokazovania urobiť záver ohľadne existencie zneužívajúceho konania realizovaného za účelom získania daňovej výhody na niektorom stupni obchodného reťazca a súčasne záver o tom, či z výsledkov takto vykonaného dokazovania možno uzavrieť, že o tomto konaní kontrolovaný daňový subjekt vedel, resp. vzhľadom na všetky okolnosti tej ktorej veci, vedieť musel.

5. K zvyšným žalobným námietkam správny súd uviedol, že bez ohľadu na to, či ide o dôvodné alebo nedôvodné námietky, tieto by žiadnym spôsobom neovplyvnili výrok rozhodnutia správneho súdu, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje, nakoľko pre zrušenie rozhodnutia postačuje, aby bola dôvodná, čo i len jedna žalobná námietka, príp. jej časť, avšak zvyšné žalobné body vyhodnotil správny súd ako nedôvodné. V predmetnej právnej veci síce žalobca predložil správcovi dane základné účtovné dokumenty, ako je dodávateľská faktúra, objednávka, čím si splnil svoju základnú dôkaznú povinnosť, avšak tieto doklady boli správcom dane kvalifikovane spochybnené v tom, že napriek tomu, že práce boli skutočne vykonané, nebolo zistené, že k ich realizácii došlo skutočne dodávateľom uvedeným na sporných faktúrach. Správny súd zhodne so žalovaným dospel k záveru, že skutkové okolnosti zistené správcom dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté uvedenou dodávateľskou spoločnosťou.

6. O trovách konania správny súd rozhodol s poukazom na § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že žalobcovi priznal voči neúspešnému žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania.

7. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný (sťažovateľ) v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) S.s.p. z dôvodu, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a že sa odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

8. Sťažovateľ uviedol, že súhlasí s právnym názorom správneho súdu, že v konaní nebolo správcom dane ani ním spochybnené, že predmetné služby boli žalobcovi skutočne dodané a spochybnený bol samotný dodávateľ danej služby. Poukázal na to, že prioritou daňovej kontroly, teda aj jej zameraním, bolo preverenie splnenia zákonom stanovených podmienok odpočítania DPH v zmysle § 49 ods. 1, ods. 2 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), a preto správca dane ani sťažovateľ vo svojich rozhodnutiach nepoukazovali na podvodné konanie zúčastnených osôb, nakoľko z ustanovení daňového poriadku, ako aj zákona o DPH im takáto povinnosť nevyplýva, skúmali a vyhodnocovali splnenie zákonných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

9. Zo skutočností, ktoré uviedol správca dane v odvolaní napadnutom rozhodnutí bolo pre sťažovateľa a zároveň aj pre správny súd ustálené, že vznik daňovej povinnosti z predmetného zdaniteľného plnenia na strane dodávateľa nebol preukázaný, čím došlo k nesplneniu základnej podmienky na odpočítanie DPH u žalobcu. Žalobca v celom konaní neunesol ťarchu dôkazného bremena k tomu, aby pochybnosti správcu dane vyvrátil. Aj podľa záverov Najvyššieho súdu SR uvedených v rozsudkoch sp. zn. 6Sžf/18/2011 a 6Sžf/14/2012 v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva. Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu vykonávajú finančné orgány samostatne. V rámci tejto kompetencie daňové úrady okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní, v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. verejný záujem na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu, platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazov, ale aj zásada prejednávacia. Pre daný prípad správca dane aj sťažovateľ postupovali v súlade so zásadami daňového konania.

10. Ďalej poukázal na to, že daňový subjekt nemôže preukazovať svoje tvrdenia výlučne účtovnými dokladmi, keďže je potrebné rešpektovať súlad skutočného stavu so stavom formálno-právnym. To znamená, že ani doklady so všetkými požadovanými náležitosťami nemusia byť podkladom pre uznanie nároku na odpočet DPH, ak nie je preukázané, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia došlo tak, ako je v dokladoch deklarované, resp. nie sú splnené ďalšie zákonné podmienky pre jeho uplatnenie. V danom prípade skutkové okolnosti zistené správcom dane vo svojom súhrne predstavujú skutočnosti, ktoré odôvodňujú dôvodné pochybnosti o tom, že služby boli poskytnuté dodávateľskou spoločnosťou PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o.. Za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu. V predmetnej veci nebolo sporné, že práce boli vykonávané v priestoroch žalobcu, z jeho materiálov a na jeho strojoch, a preto je možné dôvodne predpokladať, že žalobca musel mať vedomosť o konkrétnej osobe alebo osobách, ktoré práce vykonali, keďže im zveroval svoj majetok. Žalobca mal, resp. mohol mať, vedomosť o skutočnosti, kto práce vykonáva, nakoľko ten, ktorý si vyberá svojich obchodných partnerov je práve žalobca, teda je na ňom, aby prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na zneužívajúcich konaniach, resp. fiktívnych konaniach. Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu.

11. Sťažovateľ mal za to, že vo svojom rozhodnutí prihliadal na všetky zistenia správcu dane, ktoré ho viedli k záveru, že spoločnosť PROFESSIONAL CORPORATION s.r.o. predmetné služby nedodala, takže daňová povinnosť jej nevznikla z titulu dodania tovaru v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH, ale povinnosť platiteľa jej vznikla z titulu vystavenia faktúr, na ktorých uviedla daň (§ 69 ods. 5 zákona o DPH). Ekonomickým dôvodom obchodnej transakcie nemôže byť odpočítanie DPH z faktúr, ktoré nezodpovedajú skutočnému dodaniu služby. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 4Sžf/4/2015 z 10. septembra 2016. Sťažovateľ trval na tom, že správca dane postupoval v zmysle § 3 ods. 3 daňového poriadku, vykonaným dokazovaním správca dane preukázateľne spochybnil vierohodnosť, pravdivosť a úplnosť dôkazov predložených žalobcom, čím splnil svoju dôkaznú povinnosť v zmysle § 24 ods. 3 daňového poriadku a dbal na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.

12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že správny súd pri posúdení oprávnenosti odopretia nároku na odpočet DPH a postupu správcu dane a sťažovateľa správne prihliadol na ustálenú rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora EÚ, ktorá je v súlade s princípom prednosti a priameho účinku práva Európskej únie priamo aplikovateľná na všetky orgány verejnej moci, t. j. vrátane správcu dane a

sťažovateľa, sú povinné z úradnej moci z tejto rozhodovacej činnosti vychádzať. V prejednávanej veci je nepochybné, že správca dane ani sťažovateľ na závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ žiadnym spôsobom neprihliadli a to i napriek tomu, že žalobca v rámci výkonu daňovej kontroly, ako i celého administratívneho konania poukazoval na nevyhnutnosť potreby ochrany dobrej viery platiteľa dane na konkrétnom stupni dodávateľského reťazca v zmysle príslušnej rozhodovacej činnosti Súdneho dvora EÚ.

13. Správca dane a ani sťažovateľ sa žalobcom tvrdenou dobromyseľnosťou žiadnym spôsobom nezaoberali a ani nepreukázali, že by žalobca mal alebo mohol mať vedomosť o tom, že zdaniteľné plnenie, z ktorého si uplatnil nárok na odpočet DPH bolo súčasťou reťazca, v rámci ktorého došlo k daňovému podvodu. Žalobca zdôraznil, že správca dane, ako aj sťažovateľ sú povinní pri aplikácii vnútroštátnych právnych noriem postupovať eurokonformným spôsobom, čo v sebe inkorporuje aj povinnosť pri rozhodovaní o priznaní, resp. nepriznaní nároku na odpočet DPH prihliadať na závery Súdneho dvora EÚ.

14. Vo vzťahu ku sťažovateľom označenému kasačným dôvodom - odklon od ustálenej rozhodovacej činnosti kasačného súdu, žalobca uviedol, že správny súd práve naopak pri posudzovaní predmetnej veci prihliadol na rozhodovaciu činnosť kasačného súdu, v zmysle ktorej už zaviazal sťažovateľa zaoberať sa v zmysle európskej judikatúry aj otázkou podvodného konania, resp. zneužívajúceho konania a vedomosti kontrolovaného subjektu o takomto konaní, a to napr. v rozhodnutí č. k. 4Sžf/73/2015 z 1. decembra 2016.

15. Žalobca sa v celom rozsahu stotožnil so skutkovými a právnymi závermi správneho súdu, kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú a navrhol, aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 S.s.p. zamietol. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania spojených s konaním pred kasačným súdom.

16. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S.s.p., preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 11. júla 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

17. Kasačný súd, po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti, preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

18. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania a preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

19. Dodávateľský reťazec spoločností ISOPAK s.r.o., PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o a žalobcu už bol opakovane predmetom konaní pred kasačným súdom (konania vedené pod sp. zn. 8Sžfk/49/2017, sp. zn. 6Sžfk/44/2017, sp. zn. 5Sžfk/19/2018, sp. zn. 3Sžfk/49/2017, sp. zn. 8Sžfk/26/2019), pričom opakovane bolo konštatované, že vzhľadom na záver správcu dane a sťažovateľa, že bolo dostatočne preukázané, že daňový subjekt PROFESSIONAL CORPORATION, s. r. o. vystupoval v predmetnom obchode ako „formálny dodávateľ“, je v danom prípade všeobecné dôkazné bremeno daňového subjektu vyplývajúce z daňového poriadku modifikované právom Európskej

únie, a teda správca dane a sťažovateľ nesprávne vychádzali iba z vnútroštátnych predpisov a vec neposúdili z hľadiska judikatúry Súdneho dvora Európskej únie a únieového práva v oblasti dane z pridanej hodnoty.

20. Kasačný súd konštatuje, že ide o situáciu, kedy daňový subjekt disponuje materiálnou existenciou daňového plnenia. Úhrady žalobca uskutočňoval bezhotovostne. Uvedená transakcia u žalobcu nevykazuje známky daňového podvodu. Pochybnosti sa týkajú výlučne osoby dodávateľa, a to na základe skutočností, ktoré správca dane zistil v dodávateľskom reťazci dodávateľa žalobcu PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. a z evidencií, ktoré nie sú dostupné žalobcovi ako daňovému subjektu. Za tejto situácie daňový subjekt vyčerpал svoje dôkazné bremeno (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 3SŽf/1/2011 z 15. marca 2011).

21. Sťažovateľ a správca dane sa žalobcom tvrdenu dobromyseľnosťou zdaniteľných plnení nezaoberali a ani nepreukázali, že by žalobca mal alebo mohol mať vedomosť o tom, že zdaniteľné plnenie, z ktorého si uplatnil nárok na odpočet DPH bolo súčasťou reťazca, v rámci ktorého došlo k daňovému podvodu, naopak, zamerali sa na stav účtovnej evidencie u dodávateľov žalobcu. V danom prípade je nevyhnutné zamerať sa na existenciu predmetného plnenia a osoby, ktoré ho vykonávali. Podľa obsahu administratívneho spisu boli sporné práce vykonávané v priestoroch daňového subjektu v Sverepci. Je potrebné tieto osoby zistiť, ako aj overiť ich vzťah k dodávateľom žalobcu, overiť objednávky a dodacie listy a zistiť, kto preberal zdaniteľné plnenia. Poruchy v dodávateľskom reťazci u dodávateľov žalobcovho dodávateľa PROFFESIONAL CORPORATION s.r.o. (s ktorým žalobca ako daňový subjekt nebol v priamom právnom vzťahu) je potrebné vyhodnocovať podľa judikatúry Súdneho dvora EU tak, ako to uviedol správny súd.

22. Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedených dôvodov kasačnú sťažnosť zamietol podľa § 461 S.s.p., keďže po jej preskúmaní zistil, že nie je dôvodná.

23. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 1 a 2 S.s.p. a § 467 ods. 1 S.s.p. tak, že v konaní plne úspešnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu.

24. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok n i e j e prípustný.