

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/1/2013
Identifikačné číslo spisu:	7011201042
Dátum vydania rozhodnutia:	14.01.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7011201042.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudkýň JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: X. Z., bytom K. zastúpený: JUDr. Ladislav Csákó, advokát so sídlom Hviezdoslavova 4, Rožňava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/18063-97173/2011/999608-r zo dňa 28.09.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/146/2011-25 zo dňa 03.10.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/146/2011-25 zo dňa 03.10.2012 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/18063-97173/2011/999608-r zo dňa 28.09.2011, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Rožňava č. 728/230/18443/11/Haj zo dňa 04.07.2011, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2005 v sume 4.108,94 eur.

V odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane, ktorý bol viazaný právnym názorom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, vykonal aj dokazovanie, týkajúce sa osoby, ktorá je uvedená na sporných faktúrach. Identifikáciu pani S. sa mu nepodarilo zistiť. Pre správcu dane bolo podstatné to, že R. S. podával negatívne daňové priznanie, z čoho vyplýva pre neho, že v zdaňovacích obdobiach nedošlo k účtovným prípadom, o ktorých by bolo potrebné v súlade so zákonom o účtovníctve účtovať, a teda nie

je predpoklad, že pani S. bola účtovníčkou pána S.. Sám daňový subjekt X. Z. v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 11.08.2006 odpovedal, že jednal osobne s R. S. a pravdepodobne s jeho účtovníčkou. Jeho tvrdenie, uvedené v citovanej zápisnici, je v rozpore s vyjadrením v odvolaní, kde uviedol, že v prípade pani S. nemá vedomosť o koho sa jedná a ani on sám nevie zabezpečiť jej účasť. V tomto prípade žalobca preniesol dôkazné bremeno na správcu dane.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca odvolanie a navrhol, aby ho odvolací súd zrušil a vec vrátil prvostupňovému orgánu na nové rozhodnutie. Uviedol, že je pravdou, že je ťažšie preukázať splnenie dodávok od dodávateľa, najmä ak R. S. zámerne v snahe vyhnúť sa daňovej povinnosti zavádzal. Poprel, že sa z tohto dôvodu dostal do dôkaznej núdze a že nevedel preukázať, kým boli dodávané práce splnené. Tvrdil, že tieto boli vykonané práve R. S.. V daňovom konaní predložil aj čestné prehlásenie vyhotovené a podpísané 14.08.2006 menovaným, ktorého podpis bol dňa 25.08.2006 overený aj príslušnou matrikou. Správcovi dane poskytol písomne údaje o pracovníkoch, ktorí pracovali v kritickom čase a mieste. Samotný žalovaný uviedol, že v niektorých prípadoch obsahovali nečitateľné mená pracovníkov, nepresné adresy. Žalovaný resp. prvostupňový správny orgán nepostupoval správne, ak nepredvolal tých pracovníkov, ktorých mená boli čitateľné a v prípade, že adresy niektorých už neboli aktuálne, nič mu nebránilo v tom, aby lustráciou tieto zistil. Vyššie uvedené skutočnosti sú také, ktoré majú za následok, že skutkový stav veci nebol spoľahlivo zistený a bol vyhodnotený len v žalobcov neprospech. O tom, že sa práce ozaj vykonali svedčí i to, že bol zmluvným partnerom štátneho podniku - Štátnych lesov š. p., ktoré ním dodané práce prevzali, nespochybňovali ani nereklamovali ich, ani čo do kvality ani čo do kvantity a riadne mu za ne aj zaplatili.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že R. S. sa k strate pečiatky, faktúr a iných dokladov v mesiaci december 2005, ako aj dôvodom prečo podpisoval a pečiatkoval prázdne formuláre faktúr vyjadril na ústnom pojednávaní zo dňa 31.03.2006 vykonanom Daňovým úradom Nové Zámky (miestne príslušným správcom dane) a na Úrade justičnej a kriminálnej polície OR PZ v Rožňave. R. S. v predmetných vyjadreniach tiež uviedol, že lesnícke práce v prospech žalobcu nevykonával, lesnícku činnosť nemá v predmete činnosti, osobu žalobcu nepozná, účtovné doklady nie sú zaúčtované, nakoľko uvedené služby nevykonával. Žalovaný poukázal na to, že doklady o prijatí deklarovaného plnenia vyhotovené so všetkými zákonom požadovanými náležitosťami nemôžu byť podkladom pre uznanie nároku na odpočet, pokiaľ nie je preukázané, že k uskutočneniu deklarovaného plnenia skutočne došlo. Žalovaný z predloženého spisového materiálu zistil, že žalobca počas daňovej kontroly nepredložil správcovi dane dôkazy preukazujúce uskutočnenie fakturovaných služieb. Čestné prehlásenie R. S., v ktorom menovaný uviedol, že prevádzkal práce v lesníckej činnosti spočívajúce v ťažbe, približovaní a manipulácii dreva, neobsahuje žiadne skutočnosti o uskutočnení deklarovaného obchodu, ktoré by bolo možné následným dokazovaním overiť. R. S. svoje tvrdenie nepodložil žiadnymi dôkaznými prostriedkami. V čestnom prehlásení absentujú informácie o tom kedy, akým spôsobom a akými pracovníkmi mali byť vykonané lesnícke práce. Na základe takto formálne koncipovaného čestného prehlásenia nie je možné z vyššie uvedených dôvodov tvrdiť, že lesnícke práce boli vykonané a predložené. Čestné prehlásenie nie je možné akceptovať ako relevantný dôkaz preukazujúci uskutočnenie plnenia. Matrika overovala podpisy osoby uvedenej na čestnom prehlásení a nie obsah čestného prehlásenia. Predmetné čestné prehlásenie je v rozpore so skutočnosťami uvedenými R. S. na ústnom pojednávaní zo dňa 31.03.2006 a na Úrade justičnej a kriminálnej polície OR PZ v Rožňave. Žalobca bol správcom dane v rámci daňovej kontroly ako aj opakovanej daňovej kontroly vyzvaný na predloženie zoznamu s menami pracovníkov, ktorí vykonávali pre neho lesnícke práce. Žalobca požadovaný zoznam správcovi dane nepredložil, ale predložil prezenčné listiny zo školenia BOZP (u žalobcu absentuje osvedčenie školiteľa) zo dňa 08.08.2005, 09.08.2005 a 25.08.2005, ktoré obsahovali v niektorých prípadoch nečitateľné mená pracovníkov, nepresné adresy. Doplnujúce zistenia potvrdzujú, že predložené prezenčné listiny nie sú dokladom preukazujúcim zamestnancov R. S., ktorý mal práce pre žalobcu vykonávať na základe zmluvy o vykonaní prác v lesníckej činnosti č. 15/09/2005, pretože sú z obdobia, kedy nebola medzi žalobcom a daňovým subjektom R. S. uzatvorená predmetná zmluva, dátum uzatvorenia zmluvy 01.10.2005. R. S. nebol registrovaný v roku 2005 ako platiteľ dane z príjmov zo závislej činnosti a neplnil si povinnosti platiteľa v zmysle daňových predpisov. Nebol registrovaný ani ako platiteľ poisťného v sociálnej poisťovni. Z uvedených prezenčných listín sa nedá jednoznačne určiť,

či pracovníci uvedení na tomto zozname vykonávali pre žalobcu lesnícke práce, prípadne cez akého obchodného partnera boli tieto práce vykonávané. Vzhľadom k tomu, že žalobca zabezpečoval deklarovaný obchod, ako aj vykonával školenia BOZP, bol u neho predpoklad, že mal vedomosti o týchto skutočnostiach. Napriek tomu, že to bol žalobca, ktorý neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že sporné faktúry boli vystavené dodávateľom, ktorý fakturované služby aj žalobcovi dodal, dôkaznú povinnosť preniesol na žalovaného. K tvrdeniu žalobcu, že Lesy Slovenskej republiky š.p. prevzali dodané práce žalobcom uviedol, že správca dane nespochybnil dodanie prác žalobcom odberateľovi Lesom Slovenskej republiky š.p., ale spochybnil dodanie týchto prác dodávateľom R. S.. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp. zn. 7S/146/2011 zo dňa 03.10.2012 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/146/2011-25 zo dňa 03.10.2012.

Najvyšší súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK.

„Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

Podľa § 29 ods. 8 zák. SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených daňovým subjektom R. S. z dôvodu porušenia ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože žalobca nepreukázal, že plnenie zo strany daňového subjektu R. S. bolo uskutočnené.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstať dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 ods. 1 zák. SNR č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je uštalovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdneho dvora Európskej únie.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od R. S.. Malo ísť o dočasné pridelenie zamestnancov v zmysle Zákonníka práce. Preverovaním fakturovaných služieb správca dane zistil, že R. S. nebol registrovaný v roku 2005 na dani zo závislej činnosti, neodvádzal žiadnu daň zo závislej činnosti za zamestnancov, nepodával žiadne prehľady o zamestnancoch a hlásenia o zrazených preddavkoch zo závislej činnosti za zdaňovacie obdobia roky 2005 a 2006, daňové priznanie na DPH a na dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie rok 2005 podal negatívne, nebol registrovaný ako platiteľ poistného na sociálne poistenie ako zamestnávateľ. R. S. vo výpovedi uviedol, že nevykonáva žiadnu činnosť, lesnícku činnosť nemá v predmete činnosti ani ju nevykonáva, nepozná žalobcu a v Rožňave nikdy nebol. Doklady, ako aj pečiatku stratil pri sťahovaní, stratené faktúry boli podpísané a opečiatkované, ale boli prázdne. Na základe týchto skutočností bolo dodanie služieb R. S.alobcovi spochybnené. V ďalšom konaní žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že R. S., ktorý služby fakturoval, tieto aj skutočne dodal.

Žalobca sporný zdaniteľný obchod preukazoval faktúrami vystavenými dodávateľom R. S., zmluvou o vykonaní prác v lesníckej činnosti č. 15/09/2005 medzi žalobcom a dodávateľom R. S. zo dňa 01.10.2005 a prezenčnými listinami zo školenia BOZP zo dňa 08.08.2005, 09.08.2005, 28.09.2005, 25.08.2005. Faktúry a zmluvy sú iba nepriamymi dôkazmi a samy osebe nie sú spôsobilé preukázať reálne dodanie služieb. Ani prezenčné listiny predložené žalobcom nepreukazujú, že osoby na nich uvedené pracovali pre žalobcu a ani to, že by malo ísť o zamestnancov R. S..

Tvrdenie R. S. v čestnom vyhlásení je v priamom rozpore s jeho skoršou výpoveďou pred Daňovým úradom Nové Zámky zo dňa 31.03.2006 a Úradom justičnej a kriminálnej polície, odbor justičnej a kriminálnej polície OR PZ Rožňava. Príčinu tohto rozporu R. S. v ňom neuviedol a ďalšie vypočutie z dôvodu úmrtia nebolo možné vykonať. Z hľadiska obsahového ide o právne nezáväzné tvrdenie R. S. a vzhľadom na to pravdivosť tohto tvrdenia by mala byť podporená takými dôkazmi o vykonaní prác, na základe ktorých je materiálne nepochybné, že služby boli dodané R. S.. Takéto dôkazy však predložené neboli.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.