

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/51/2020
Identifikačné číslo spisu: 5018200201
Dátum vydania rozhodnutia: 2. februára 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5018200201.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu: THERMASTAV s.r.o., so sídlom Aleja Slobody 1893/56, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 44 518 561, zast. Advokátskou kanceláriou JUDr. Ladislav Jančí, s.r.o., so sídlom Dončova 1451/21, 034 01 Ružomberok, IČO: 36 862 304, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o všeobecnej správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100666901/2018 z 5.4.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp.zn. 30S/73/2018 z 19.11.2019, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/73/2018-61 z 19.11.2018 zrušuje a vec krajskému súdu v r a c i a na ďalšie konanie.

O d ť o v o d n e n i e

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej len „správca dane“) na základe výsledkov daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) vykonanej u žalobcu vydal rozhodnutie č. 102271922/2017 z 30.10.2017 (ďalej aj „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 vyrubil žalobcovi rozdiel dane vo výške 10.454,40 eur za zdaňovacie obdobie júl 2013.

2. Správca dane rozhodnutie oprel o skutočnosť, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že vykonané stavebné práce uvedené na sporných faktúrach dodala obchodná spoločnosť BOLF STOCK, s.r.o., so sídlom Textilná 2385/7, 040 12 Košice - Nad Jazerom, IČO: 46 266 178 (ďalej len „BOLF STOCK“).

3. Závery správcu dane vychádzali najmä z nasledovných skutkových okolností:

- konateľka spoločnosti BOLF STOCK nemala o obchodnej činnosti spoločnosti žiadnu vedomosť; všetky obchodné aktivity vykonával jej syn ako splnomocnený zástupca,
- spoločnosť využíva len virtuálne sídlo,
- BOLF STOCK priznala v daňovom priznaní k dani z príjmov za rok 2013 výnosy vo výške 27.848,86 eur, avšak podľa predloženej hlavnej knihy výnosy predstavovali sumu 346.942,96 eur,
- dodatočné daňové priznania boli podané až po tom, ako správca dane konateľku spoločnosti predvolal na výsluch ohľadne sporných faktúr,
- pán N. U. (ďalej len „splnomocnený zástupca“) uviedol, že stavebné práce boli dodané subdodávateľsky; prostredníctvom 4 - 5 živnostníkov,
- nevedel uviesť mená ani telefónne kontakty živnostníkov,
- stavebný materiál a lešenie mal zabezpečiť žalobca; BOLF STOCK nemala žiadne materiálo-technické prostriedky,
- splnomocnený zástupca nepredložil žiadne faktúry, stavebný denník ani odovzdávacie protokoly za práce, ktoré mali údajne vykonať,
- zo žalobcom predložených stavebných denníkov sa nedá identifikovať, ktorá spoločnosť práce vykonala, ani konkrétne mená osôb, ktoré na stavbe pracovali,
- žalobca tvrdil, že neboli spísané žiadne odovzdávacie protokoly, aj napriek skutočnosti, že z obsahu zmlúv vyplýva, že jej súčasťou mali byť písomné odovzdávacie protokoly a zápis o odovzdaní diela zhotoviteľom,
- predmet faktúr je vymedzený len všeobecne; nevyplýva z neho súpis prác, špecifikácia konkrétnych prác ani podpisy kompetentných osôb, ktoré práce odovzdali resp. prevzali,
- stavebný materiál pre žalobcu preberal splnomocnený zástupca ako jedna z osôb oprávnených prebrať tovar za žalobcu na základe dodatku k zmluve, ktorá bola platná do 31.12.2010,
- z obsahu výpovedí osôb, ktoré mali na stavbách pracovať a ktorých čestné vyhlásenia predložil žalobca, vyplýva, že spoločnosť BOLF STOCK s nimi nemala uzatvorené žiadne zmluvy, nevystavila im žiadne faktúry ani iné doklady v súvislosti s výkonom prác.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100666901/2018 z 5.4.2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote správnu žalobu na Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) a navrhol napadnuté rozhodnutie zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie.

6. Nezákonnosť rozhodnutí finančných orgánov žalobca videl v nesprávnom posúdení veci v nadväznosti na vyhodnotenie a zistenie skutkového stavu vo vzťahu k otázke oprávnenosti nároku na odpočet dane.

7. Krajský súd dňa 19.11.2019 vyhlásil rozsudok sp.zn. 30S/73/2018 (ďalej len „rozsudok“), ktorým postupom podľa § 191 ods. 1 písm. e/ Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

8. Enunciát rozsudku krajský súd odôvodnil nasledovnými skutočnosťami:

- žalovaný nevypočul svedkyňu N. X.,
- stavebné denníky boli žalobcovi vrátené 30.1.2017, preto sa nedá posúdiť, ktorá spoločnosť vykonala stavebné práce,
- bude treba vypočítať živnostníkov, ktorí potvrdili vykonanie prác; ku konkrétnym dodávkam a k rozsahu vykonaných prác a základe predloženia sporných faktúr,
- žalovaný sa nevyjadril k výstupom z medzinárodnej výmeny informácií, k prerušeniu daňovej kontroly a dĺžke trvania daňovej kontroly.

III.

Konanie na kasačnom súde

A)

9. Proti rozsudku krajského soudu žalovaný (dále jen „stěžovatel“) brojil včas podanou kasačnou stížností z důvodu nesprávného právního posouzení věci podle § 440 ods. 1 písm. g) SSP a žádal, aby kasační soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil na další konání.

10. Stěžovatel v rámci stížnostných důvodů akcentoval, že krajský soud věc nesprávně posúdil po právnej stránke pretože:

- výsluch pani N. X. je irelevantný, keďže správca dane spochybňoval subjekt, ktorý realizoval stavebné práce; navyše žalobca nežiadal jej výsluch,
- medzinárodná výmena informácií sa týkala výsluchu dodávateľa konateľa spoločnosti, ktorá nemá žiadny súvis s predmetným zdaňovacím obdobím,
- stavebné denníky sú nečitateľné a nie je možné z nich zistiť, kto práce vykonal; hlavným dôkazom je zistenie, že v konaní nebola predložená dokumentácia potvrdzujúca deklarovaný obchod; neboli predložené odovzdávacie protokoly, žiadna subdodávateľská faktúra, dokumentácia potvrdzujúca rozsah vykonaných prác; zástupca BOLF STOCK nevedel uviesť mená pracovníkov a obsah čestných prehlásení nebol potvrdený žiadnym písomným odkladom,
- daňová kontrola bola vykonaná v zákonnej lehote; začala dňa 21.12.2015 na základe oznámenia správcu dane a ukončená bola dňa 5.1.2017 doručením protokolu o daňovej kontrole; v období od 12.10.2016 do 14.11.2016 bola daňová kontrola prerušená z dôvodu medzinárodnej výmeny informácií a preto v lehote v danom období neplynuli.

B)

11. Žalobca v písomnej reakcii na kasačnú stížnosť akcentoval nasledovné skutočnosti:

- svedkovia potvrdili, že práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK,
- fotokópie vyhotovené žalovaným neboli vyhotovené kvalitne a nie sú čitateľné; potvrdzujú skutočnosť, že stavebné práce vykonala spoločnosť BOLF STOCK,
- daňová kontrola je nezákonná z dôvodu prekročenia dĺžky daňovej kontroly,
- v spise sa nenachádza jediný dôkaz, ktorý by umožňoval prijať záver, že stavebné práce nedodala spoločnosť BOLF STOCK.

IV.

Právny názor kasačného soudu

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1.8.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho soudu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1.8.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 1.8.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho soudu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu soudu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp.zn. 1Sžfk/51/2020. Od 1.8.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho soudu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

13. Senát Najvyššieho správneho soudu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského soudu v medziach stížnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná stížnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná stížnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 445 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná stížnosť je dôvodná a preto podľa § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil krajskému soudu na ďalšie konanie.

14. S ohľadom na vymedzenie sťažnostných bodov kasačnému súdu pripadlo posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď zrušil preskúmané rozhodnutie a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Krajský súd videl nesprávny procesný postup finančných orgánov najmä v tom, že nevypočuli pani N. X., ako osobu ktorá mala v zmysle výpovede účtovníčky spoločnosti BOLF STOCK vystavovať faktúry v roku 2013. Krajský súd žalovanému vytýkal aj tú skutočnosť, že súčasťou spisu nie sú stavebné denníky. Žalovaný podľa názoru krajského súdu nedostatočne vyhodnotil otázku zákonnosti dĺžky daňovej kontroly a na ňu nadväzujúce výsledky medzinárodnej výmeny informácií.

15. Vo vzťahu k sťažostnej námietke ohľadne výsluchu pani N. X. sa kasačný súd stotožnil s argumentáciou žalovaného v tom smere, že vykonanie tohto výsluchu by neprinieslo žiadny relevantný posun vo vzťahu k vyhodnoteniu zistených skutkových okolností, týkajúcich sa dôvodu nepriznania práva žalobcovi na odpočet dane. Totiž, dôvodom na nepriznanie práva na odpočet dane neboli pochybnosti finančných orgánov ohľadne splnenia formálnych podmienok na odpočítanie dane. Finančné orgány od žalobcu žiadali, aby preukázal, že deklarované stavebné práce boli vykonané subjektom deklarovaným na sporných faktúrach. V tomto smere krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku bližšie neozrejmil, akým spôsobom by mal výsluch pani N. X. prispieť k objasneniu údajnej realizácie stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK.

16. Z výpovede účtovníčky spoločnosti BOLF STOCK navyše vyplýva, že faktúry boli vystavované na jej pokyn a pokyn splnomocneného zástupcu spoločnosti BOLF STOCK. Kasačný súd preto zastáva názor, že pani N. X. z pohľadu svojej pracovnej pozície nemohla mať žiadnu vedomosť ohľadne skutočnosti, či spoločnosť BOLF STOCK reálne vykonala deklarované stavebné práce.

17. Ani s posúdením krajského súdu týkajúcim sa stavebných denníkov sa kasačný súd nestotožnil. V tomto kontexte žalobca v žalobných bodoch podľa názoru kasačného súdu nič konkrétne neuviedol. V žalobnej námietke žalobca tvrdí, že protokoly o odovzdaní stavieb boli „generálnym dodávateľom“ (žalobcom) riadne odovzdané. Z týchto protokolov vyplývalo, že dielo ako celok bolo zhotovené a to vrátane časti, ktorou bola „poverená“ spoločnosť BOLF STOCK, pričom vykonané práce boli zdokladované aj zápsmi v stavebných denníkoch, z ktorých možno vyvodíť, že všetky práce fakturované spoločnosťou BOLF STOCK, boli vykonané a ich vykonanie je zdokumentované v stavebných denníkoch.

18. Pokiaľ žalobca tvrdil, že zápisy v stavebných denníkoch dokazujú, že stavebné práce fakturované spoločnosťou BOLF STOCK boli vykonané, tak kasačný súd akcentuje, že podstatou vzniknutých pochybností finančných orgánov boli skutočnosti ohľadne subjektu, ktorý mal stavebné práce údajne dodať. Finančné orgány v rámci daňového konania nespochybňovali, že stavebné práce boli vykonané.

19. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že splnomocnený zástupca BOLF STOCK údajne viedol vlastný stavebný denník o „svojich živnostníkoch“, ktorý však finančným orgánom nikdy nepredložil. Obdobne tvrdil, že nevyhotovovali žiadne odovzdávacie a preberacie protokoly. Túto skutočnosť potvrdil aj zástupca žalobcu, a to aj napriek tomu, že takáto povinnosť vyplývala spoločnosti BOLF STOCK ako zhotoviteľovi zo zmluvy uzatvorenej so žalobcom. Splnomocnený zástupca BOLF STOCK nevedel uviesť ani mená osôb, ktoré mali pre spoločnosť BOLF STOCK údajne subdodávateľsky dodať stavebné práce.

20. Spoločnosť BOLF STOCK podľa stanoviska prezentovaného splnomocneným zástupcom nemala žiadne materiálne - technické ani personálne zabezpečenie; všetko, vrátane stavebného materiálu, dodal žalobca. Príjmy z údajného dodania stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK boli priznané až dodatočne, keď sa konateľka spoločnosti dozvedela, že bude vypočítaná finančnými orgánmi vo vzťahu k deklarovaným transakciám so žalobcom.

21. Z vyjadrení žalobcu vyplývajúcich zo žalobných bodov a predložených zmlúv o dielo uzatvorených medzi žalobcom a jednotlivými bytovými spoločenstvami (články I. a VIII.) vyplýva, že žalobca v daňovom konaní predložil len vlastné stavebné denníky (stavebné denníky vedené

žalobcom), v kontexte ktorých sa kasačný súd stotožnil s právnym záverom žalovaného ohľadne práva žalobcu na odpočet dane, keďže stavebné denníky vyhotovované žalobcom so zdokladovanými vykonanými prácami nemohli žiadnym spôsobom prispieť k zvýšeniu kredibility jeho tvrdení, týkajúcich sa údajného dodania stavebných prác spoločnosťou BOLF STOCK pre žalobcu.

22. Ani s právnym názorom krajského súdu v súvislosti s výpoveďami živnostníkov sa kasačný súd nestotožnil. Krajský súd v tomto kontexte uvádza, že bude potrebné vypočítať živnostníkov vo vzťahu ku konkrétnym dodávkam a konfrontovať ich so spornými faktúrami.

23. Kasačný súd je totožného názoru ako prezentoval žalovaný, že aj keď svedkovia potvrdili vykonanie prác, skutočnosť, že práce boli dodané pre spoločnosť BOLF STOCK nevedeli preukázať. Uvedené osoby tvrdili, že vykonali stavebné práce, avšak žiadnym relevantným spôsobom nevedeli preukázať zmluvný vzťah so spoločnosťou BOLF STOCK. Podľa ich vyjadrení celý obchod prebehol ústne; bez vystavenia objednávky, faktúry, či iného dokladu. Ako už kasačný súd konštatoval, pochybnosti finančných orgánov nespočívali v dodaní prác, ale v tom, či stavebné práce boli dodané subjektom uvedeným na faktúre. Navyše, finančné orgány rozsah konkrétnych prác živnostníkov, ktoré mali byť údajne dodané pre BOLF STOCK zisťovali už v rámci daňovej kontroly.

24. Nad rámec sťažnostných bodov kasačný súd v tomto kontexte poukazuje aj na čestné vyhlásenia, ktorých kredibilita sa kasačnému súdu javí prinajmenšom sporná. Napríklad, pán Q. H., jeden zo svedkov, ktorého čestné prehlásenie predložil žalobca, uviedol, že aj keď podpísal čestné vyhlásenie, spoločnosť BOLF STOCK mu nič nehovorí a medzi ním a pánom N. U. bola len ústna dohoda, že keď prácu vykoná, dostane zaplatené.

25. Pozornosti kasačného súdu neunikla ani skutočnosť, že čestné vyhlásenia predložené žalobcom vykazujú veľkú mieru totožnosti nielen v ich obsahu, ale aj vo vzťahu k ich formálnej stránke, a to napriek skutočnosti, že každá z dotknutých osôb tvrdila, že čestné vyhlásenie vyhotovila a podpísala samostatne. Kasačný súd akcentuje aj tú skutočnosť, že splnomocnený zástupca BOLF STOCK tvrdil, že si nevie spomenúť na mená týchto osôb.

26. V súvislosti s dĺžkou daňovej kontroly z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že daňová kontrola bola začatá na základe oznámenia správcu dane dňa 21.12.2015. Z dôvodu zaslania žiadosti o medzinárodnú výmenu daňových informácií č. 1545000/2016 z 22.9.2016 správca dane v zmysle § 61 ods. 1 daňového poriadku vydal rozhodnutie o prerušení daňovej kontroly č. 103961940/2016 z 22.9.2016. Daňová kontrola bola týmto úkonom správcu dane prerušená od 12.10.2016 do 14.11.2016 (34 dní). Správca dane žalobcu oznámením doručeným dňa 18.11.2016 upovedomil, že pominuli dôvody, pre ktoré bola daňová kontrola prerušená. Doručením protokolu bola daňová kontrola ukončená dňa 5.1.2017.

27. Na základe uvedených skutočností sa kasačný súd stotožnil so záverom žalovaného, že daňová kontrola bola skončená v zákonnej lehote jedného roka odo dňa jej začatia. Lehota na vykonanie daňovej kontroly v dobe počínajúc oznámením prerušenia konania a končiac oznámením odpadnutia dôvodu jeho prerušenia neplynula (§ 61 ods. 5 daňového poriadku). Z administratívneho spisu vyplýva aj tá skutočnosť, že medzinárodná výmena informácií bola realizovaná v lehote podľa článku 10 Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 z 7.10.2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty (v priebehu 34 kalendárnych dní).

28. Vo vzťahu k vytýkanej absencii výsledkov medzinárodnej výmeny informácií kasačný súd uvádza, že z preskúmaného rozhodnutia nevyplýva, že by žalovaný a konzekventne aj správca dane svoje závery ohľadne nesplnenia podmienok žalobcu na odpočet dane odôvodňovali výsledkami z medzinárodnej výmeny informácií. Kasačný súd nad rámec sťažnostných bodov uvádza, že žalobca v rámci žalobných dôvodov proti záverom medzinárodnej výmeny informácií ani nebrazil.

29. Vzhľadom na to, že z hľadiska vymedzenia sťažnostných bodov možno považovať kasačnú sťažnosť za dôvodnú, kasačný súd rozhodol podľa § 462 ods. 1 SSP o zrušení rozhodnutia krajského

súdu a o vrátení veci na ďalšie konanie. Kasačný súd sa nestotožnil s právnymi závermi obsiahnutými v napadnutom rozsudku krajského súdu o tom, že zistenie skutkového stavu orgánom verejnej správy bolo nedostačujúce na riadne posúdenie veci. Kasačný súd konštatuje, že pochybnosti finančných orgánov o reálnosti dodania služieb spoločnosťou BOLF STOCK žalobcovi, predstavovali relevantný dôvod pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej dane z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok na odpočet DPH. V ďalšom konaní krajský súd vec opätovne prejedná a rozhodne, pričom bude postupovať v intenciách právneho názoru kasačného súdu.

30. Právo na náhradu trov kasačného konania bude predmetom rozhodovania krajského súdu v zmysle § 467 ods. 3 SSP

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný riadny opravný prostriedok