

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/41/2013
Identifikačné číslo spisu:	7012200058
Dátum vydania rozhodnutia:	11.02.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:7012200058.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: PALADIUM GROUP, s.r.o., Gemerská 3, Košice, právne zastúpený: AK H.I.F. spol. s r.o., Na vřšku 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16748-116806/2011/999608-r zo dňa 14. novembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2012-68 zo dňa 07. februára 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2012-68 zo dňa 07. februára 2013 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len O.s.p.) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/16748-116806/2011/999608 (správne č. I/223/16748-116806/2011/999608-r) zo dňa 14.11.2011, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice IV č. 698/230/38645/11/Tak zo dňa 26.05.2011. Týmto dodatočným platobným výmerom 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 účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len zákon č. 511/1992 Zb.) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie marec 2009 v sume 85.170,02 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobca vznik práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov od dodávateľa RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., nepreukázal. Žalobca, ako platiteľ DPH pri uplatňovaní práva na odpočet DPH zodpovedá za preukázanie existencie svojho nároku. Krajský súd vo svojom rozsudku poukázal i na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012, z ktorého vyplýva, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v kontrolovanom období (ďalej len zákon č. 222/2004 Z.z.) sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarcu požaduje (pre ľahkú zneužívateľnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2012-68 zo dňa 07.02.2013 zmenil a žalobe v plnom rozsahu vyhovel, alebo aby predmetný rozsudok zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil na náhradu trovy konania. Má za to, že všetky podmienky formulované v zákonných ustanoveniach, ktoré mal podľa žalovaného, ako i krajského súdu porušiť, naopak splnil. Na predložených faktúrach sú správne uvedené všetky zákonom ustanovené položky a súčasne jednoznačne deklarujú, že k jednotlivým zdaniteľným plneniam skutočne došlo. Nielen samotné faktúry preukazujú reálnu existenciu obchodných prípadov, ale súčasne existuje celý rad dôkazov, ktoré dokumentujú, že predmetné faktúry majú reálny základ. Skutočnosti uvedené v bode II. žaloby (skutkové okolnosti), predstavujú ucelenú sieť dôkazov, že predmetné obchody sa reálne uskutočnili. Dodávateľ rovnako ako následní odberatelia evidujú s tým súvisiace plnenia riadne vo svojich účtovníctvach, pričom si súčasne splnili aj príslušné daňové povinnosti. Je vecou obchodnej politiky a súčasne slobodnou voľbou každej obchodnej spoločnosti výber jej obchodného partnera a realizácia tohto práva nemôže byť daňovému subjektu na ujmu. Je zrejmé, že žalobca sa nevie vyjadriť k subdodávateľom svojich dodávateľov, to je však pochopiteľné, pretože mal záujem len o plnenie vyplývajúce zo zmluvy o reklame, ktoré mu bolo v zodpovedajúcom rozsahu a kvalite poskytnuté, pretože mu umožnilo správne a efektívne umiestniť ďalšie reklamné produkty a keďže obchodná spoločnosť RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., ako jeden z dodávateľov mu predmetné produkty v zodpovedajúcom množstve a kvalite dodala, nemal žiadne pochybnosti. Zdôraznil, že plnenie, ktoré si objednal bolo vždy dodané v objednanom rozsahu a v požadovanej kvalite, pričom svojmu dodávateľovi riadne zaplatil a tento si riadne plní svoje odvodové povinnosti do štátneho rozpočtu. Nie je v kompetencii daňového subjektu predložiť relevantné doklady za iný daňový subjekt. Daňový subjekt nemôže zodpovedať za dôkazy, resp. účtovnú a inú evidenciu odlišných daňových subjektov, a preto táto skutočnosť mu nemôže byť kladená na zodpovednosť. Všetky predložené a súčasne zistené dôkazy spolu navzájom korešpondujú a skutkové okolnosti z nich vyplývajúce vo vzájomnej súvislosti vytvárajú materiálny podklad, ktorý verifikuje fakty, ktoré dokumentujú a súčasne dôkazná povinnosť daňového subjektu nie je absolútna, pričom vôbec nezahŕňa preukazovanie skutočností, ktoré súvisia s obchodnou činnosťou iných podnikateľských subjektov a predmetné dôkazy nemôže od neho požadovať. Ďalej poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.10.2010, 3Sžf/1/2010, Súdneho dvora Európskej únie z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že námietky uplatnené v odvolaní sú identické so žalobnými dôvodmi a týkajú sa postupu správcu dane pri zabezpečení, posúdení a vyhodnotení dôkazných prostriedkov v rámci uskutočnenej kontroly. Ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte a správca dane zabezpečuje priebeh procesu dokazovania. Povinnosťou správcu dane je hodnotenie dôkazov predložených daňovým subjektom. 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 správcom dane v priebehu daňového konania.

Zopakoval, že žalobcom predložené dôkazy (faktúry, zmluvy o vykonaní reklamy, reklamné prospekty) nepreukázali reálnu existenciu obchodných prípadov. Predmet zmluvy o vykonaní reklamy z 29.01.2009, uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., nie je bližšie špecifikovaný. Ide o stanovenie podmienok spolupráce pri nákupe komerčných elementov vo vysielaní elektronických médií, indoor a outdoor reklamných plôch v období február - december 2009 pre projekty objednávateľa a pre reklamné kampane. V prípade spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., bola zmluva uzatvorená 29.01.2009, ale uvedená spoločnosť vznikla zápisom do obchodného registra až dňa 07.02.2009. Z predložených dokladov nevyplýva, akým spôsobom, na základe akých podkladov a ktorým subjektom boli spracované štatistiky sledovanosti, počúvanosti a čítanosti jednotlivých médií, mediálne plány, grafické návrhy, prípadne fotodokumentácia umiestnenia billboardov, ktoré sú obsahom monitoringov mediálnej kampane. Pokiaľ existuje celý rad dôkazov dokumentujúcich, že predmetné faktúry majú reálny základ, ktorú skutočnosť uvádza žalobca v odvolaní, bol povinný ich správcovi dane v priebehu kontroly predložiť. Tvrdenie žalobcu o zaplatení dodávky tovaru, ktorý bol predmetom sporných faktúr, ako aj plnenie si odvodových povinností dodávateľom, na ktoré poukazuje žalobca ešte nepreukazuje aj uskutočnenie deklarovaných obchodov. V tomto prípade pre nespokojnosť dodávateľa spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., správca dane nemohol preveriť, či sporné faktúry boli zaúčtované v jeho účtovníctve a či príslušné daňové povinnosti boli splnené. Správca dane neprenáša zodpovednosť za dôkazy, resp. účtovnú a inú evidenciu odlišných daňových subjektov na žalobcu, len poukazuje na skutočnosť, že je to žalobca, ktorý musí preukázať splnenie zákonných podmienok (§ 49 ods. 1, 2 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.) na uplatnenie nároku na odpočítanie dane. Ak žalobca tvrdí, že dodávku reklamných služieb reálne vykonala spoločnosť RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., bolo jeho povinnosťou, aby svoje tvrdenia podložil nespochybniteľnými a preveriteľnými dôkazmi, ako to vyplýva z ustanovení § 29 ods. 8 a § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. Výjadrenia konateľa žalobcu p. Schurgera o aktívnej spolupráci na reklamnej kampani, ako aj tvrdenie žalobcu o splnení si odvodových povinností dodávateľa, predpokladajú vedomosti o účtovníctve spoločnosti RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o.. Žalovaný navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2012-68 zo dňa 07.02.2013 ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Prejednávaná vec 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 vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým 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 zákona č. 511/1992 Zb. 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 správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 15 zákona č. 511/1992 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty), ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustáľovaná 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. V danom prípade čiastočne nehmotný charakter prijatých reklamných služieb.

Spornou skutkovou otázkou v konaní bolo vyhodnotenie, či v danom prípade došlo k zdaniteľnému plneniu podľa zákona č. 222/2004 Z.z., k dodaniu reklamných služieb žalobcovi spoločnosťou RATIMEX SLOVAKIA, s.r.o., subdodávateľským spôsobom, ktorého predmetom podľa Zmluvy o vykonaní reklamy zo dňa 29.01.2009 malo byť stanovenie podmienok spolupráce pri nákupe komerčných elementov vo vysielaní elektronických médií, printových a rozhlasových médií, indoor a outdoor reklamných plôch.

Vzhľadom na to, že dodávatelia žalobcu nevedeli identifikovať svojich dodávateľov (subdodávateľov žalobcu), pričom nemali ani žiadnych zamestnancov, a ich účtovníctvo nie je k dispozícii, dodanie služieb žalobcovi je pochybné. Za danej situácie dôkazné bremeno preukázania zdaniteľných plnení zaťažuje žalobcu. Preukázanie zdaniteľných plnení uskutočnených subdodávateľským spôsobom môže byť pre žalobcu čiastočne problematické, keďže nejde o služby, ktorých výstupom by bol konkrétny hmotný produkt. Avšak je v záujme daňového subjektu, aby zhromažďoval dôkazy, ktoré môžu preukázať, nie len či k dodaniu služieb skutočne došlo, ale i v akej kvalite a v akom rozsahu, keďže si uplatnil nárok na odpočet dane.

S poukazom na zásadu reálneho obsahu skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.) sa však tieto transakcie javia ako umelé, bez ekonomického obsahu. K štatistikám sledovanosti, počúvanosti a čítanosti správca dane uvádza, že jednotlivé médiá si vykonávajú vlastné štatistiky, resp. ich pre nich vykonávajú iné subjekty. Napríklad štatistiky jednotlivých televízií sú vykonávané na základe peplemetrov umiestnených v domácnostiach. Na základe takéhoto prieskumu sú vypracované štatistiky sledovanosti, ktoré majú televízie k dispozícii. Rovnako si prieskum počúvanosti a čítanosti vykonávajú rozhlas a printové médiá. Takéto prieskumy realizujú subjekty ako MEDIAN SK, s.r.o., ktorý zverejňuje výsledky na svojej internetovej stránke www.mediansk.sk. Údaje takéhoto druhu sú zverejňované aj na internetovej stránke www.medialne.sk, takže kontrolovaný daňový subjekt mohol získavať dáta z ich stránok a nie objednávať si tieto služby od iných subjektov. Kontrolovaný daňový subjekt síce predložil štatistiky sledovanosti, počúvanosti a čítanosti, čo je len konečný produkt. Rovnako nepreukázal, kto realizoval návrh na výrobu TV spotov, rádiových spotov a ich adaptáciu a prepis pre jednotlivé stanice, mediálne plány vysielania jednotlivých staníc, monitoring, návrh a umiestnenie reklamy v printových médiách, mediálne plány jednotlivých printov, tlače a pod. Z dôvodu neosvedčenia ekonomickej podstaty presun dôkazného bremena z platiteľa dane na správcu dane nie je v tomto prípade možný.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Poukazujúc na vyššie uvedené senát najvyššieho súdu potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/15/2012-68 zo dňa 07.02.2013 podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá

O.s.p., keďže žalobou napadnuté administratívne rozhodnutia boli vydané v súlade s právnymi predpismi.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom 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.