

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/76/2016
Identifikačné číslo spisu: 7014200876
Dátum vydania rozhodnutia: 26.09.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014200876.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: MANEX, s.r.o., Alvinczyho č. 12, Košice, zastúpeného: Advokátskou kanceláriou Šteiner & Associates, s.r.o., so sídlom Moyzesova č. 46, Košice, za ktorú koná konateľ a advokát JUDr. Pavel Šteiner, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná č. 63, Banská Bystrica, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/95/2014-91 zo dňa 21. apríla 2016, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jednohlasne takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/95/2014-91 zo dňa 21. apríla 2016 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.
Konanie pred finančnými orgánmi

Daňový úrad Košice (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie august a október 2011, ktorej výsledky zhrnul v protokole zo dňa 20.06.2013 a na ich základe vydal rozhodnutie č. 9801402/5/381462/2014/Pri zo dňa 30.01.2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie október 2011 v sume 13.333,33 €.

Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v hore uvedenej sume z faktúry vystavenej spoločnosťou SILANN, s.r.o., Popradská č. 66, Košice, za poradenskú a konzultačnú činnosť, ktorá

mala byť žalobcovi poskytnutá na základe zmluvy zo dňa 11.02.2011.

Výsledkom realizácie predmetu zmluvy mala byť žalobcom predložená analýza príležitostí na nákup strojov, strojárnských zariadení, vrátane auditu nákupných cien obchodných partnerov a auditu činnosti nákupcov objednávateľa, ktorá mu bola protokolárne odovzdaná dňa 20.07.2011.

Správca dane na základe zistení z daňovej kontroly dospel k záveru, že spoločnosť SILANN, s.r.o. neuskutočnila dodanie služieb podľa § 9 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), nevznikla jej preto daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a z tohto dôvodu žalobca nemá v zmysle § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane z preverovaných faktúr.

Správca dane poukázal na to, že konateľ žalobcu nepozná konateľa dodávateľskej spoločnosti SILANN, s.r.o. Z. K., osobne s ním nekonal, nezisťoval si predmet činnosti tejto spoločnosti, rokoval s jej zástupcami, ktorí sa tak predstavili, nepýtal si však od nich žiadne splnomocnenie ani preukaz totožnosti, vypracovanú analýzu prevzala za žalobcu ekonómka spoločnosti od muža, ktorého nepoznala.

Jediný konateľ a spoločník dodávateľskej spoločnosti Z. K. pred správcom dane uviedol, že žiadne doklady pre žalobcu nevystavil, nevyhotovil žiadnu analýzu ani neposkytol poradenskú a konzultačnú činnosť pre žalobcu, nerealizoval za spoločnosť žiadnu ekonomickú činnosť od jej vzniku, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Uviedol, že ani žiadnu inú osobu na konanie v mene spoločnosti nespomocnil.

Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 1100303/1/213479/2014/5309 zo dňa 05.05.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Stotožnil sa so skutkovými a právnymi závermi správcu dane, pričom konštatoval, že nakoľko žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie deklarovaných zo zdaniteľných obchodov spoločnosťou SILANN, s.r.o., dospel správca dane na základe zhodnotenia všetkých dôkazov k správne záveru o porušení § 49 zákona o DPH a neuznaní vzniku práva na odpočítania dane z preverovaných faktúr od uvedenej dodávateľskej spoločnosti.

II.

Konanie pred krajským súdom

A)

Žalobca podal v zákonnej lehote na krajský súd žalobu o preskúmanie zákonnosti napadnutého rozhodnutia i prvostupňového rozhodnutia, navrhoval ich zrušiť a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie. Žalobca videl nezákonnosť napadnutého rozhodnutia v tom, že zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádza správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov.

Poukázal na to, že žalobca reálne disponuje plnením, na ktoré sa zaviazala dodávateľská spoločnosť SILANN, s.r.o. v zmluve zo dňa 11.02.2011, čo štatutárny orgán tejto spoločnosti potvrdil svojim podpisom na preberacom protokole zo dňa 20.07.2011 a dodávateľská spoločnosť vystavila žalobcovi faktúry a odmenu za vypracovanie predmetnej analýzy, ktoré sú opäť podpísané štatutárnym zástupcom dodávateľskej spoločnosti.

Podľa žalobcu je potrebné rozlišovať konanie konateľa spoločnosti SILANN, s.r.o. Z. K. ako fyzickej osoby a konanie samotnej spoločnosti SILANN, s.r.o., nakoľko skutočnosť, kto reálne vypracoval predmetnú analýzu, je interná záležitosť spoločnosti SILANN, s.r.o., ktorá sa žalobcu netýkala a žalobca ani nebol povinný preverovať právnu spôsobilosť svojho zmluvného partnera, resp. osoby konajúcej v jeho mene.

Ďalej žalobca v žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, keď preniesol celé dôkazné bremeno a dôkaznú povinnosť pri preukazovaní splnenia podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH na žalobcu. Podľa žalobcu nie je možné od neho požadovať, aby správcovi dane preukazoval skutočnosti, na ktoré pri realizácii predmetného obchodného prípadu nemal vôbec žiadny dosah, a to najmä skutočnosti týkajúce sa vnútorných pomerov spoločnosti SILANN, s.r.o.

Zaujal názor, že pre neuznanie uplatneného práva na odpočítanie dane musí byť v rámci daňového

konania objektívne preukázané, že zdaniteľné plnenie je poznačené podvodom alebo inou nezákonnosťou, o existencii ktorých žalobca vedel, alebo s prihliadnutím na všetky okolnosti mal vedieť, čo správca dane nevykonával.

Nakoniec žalobca namietal, že zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, pretože správca dane nevyhoviel jeho návrhu na vykonanie konfrontácie svedkov Z. K. a A. G., ktorých svedecké výpovede pred správcom si navzájom odporovali. Nevykonaním tohto dôkazu nebol dostatočne zistený skutkový stav, čo podľa žalobcu viedlo k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci a nesprávnemu rozhodnutiu.

B)

Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu žaloby navrhol žalobu zamietnuť, pričom zotrval na svojej argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí, že žalobca je zaťažený dôkazným bremenom na ten druh obsahu daňovej transakcie, ktorú deklaruje, pričom počas výkonu daňovej kontroly a ani v odvolacom konaní nepredložil také dôkazy, ktorými by preukázal svoje tvrdenia, že k dodaniu služieb deklarovaných spornými faktúrami spoločnosťou SILANN, s.r.o. skutočne došlo a že tým vzniklo aj právo na odpočítanie dane z týchto faktúr.

C)

Krajský súd po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní vyhlásil dňa 21. apríla 2016 rozsudok č.k. 6S/95/2014-91, ktorým žalobu zamietol a žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov konania. Poukázal na skutkové zistenia správcu dane z daňovej kontroly, pričom zdôraznil, že správca dane nespochybňoval existenciu materiálneho konania, teda vyhotovenej analýzy, ale skutočnosť, či túto analýzu vypracovala spoločnosť SILANN, s.r.o.

Získané dôkazy svedčia o tom, že uvedená dodávateľská spoločnosť predmetnú analýzu nevyhotovila, keďže jediný konateľ tejto spoločnosti to nepotvrdil, nesplnomocnil k tomu žiadne iné osoby a uviedol, že spoločnosť nevykonáva žiadnu ekonomickú činnosť. Potvrdil iba vyhotovenie faktúr a podpísanie zmluvy a analýzy na požiadanie bližšie neurčenej tretej osoby.

Krajský súd poukázal na právne závery rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011 o dôkaznom bremene daňového subjektu na preukázanie tvrdení týkajúcich sa uplatneného nároku na odpočítanie dane. Konštatoval, že daňové orgány postupovali v predmetnej veci v súlade so zákonom, správne zistili skutkový stav veci, ktorý posúdili správne aj po právnej stránke.

Krajský súd tiež konštatoval, že výpovede svedkov Z. K. a A. G. nie sú v rozpore so závermi správcu dane, že spoločnosť SILANN, s.r.o. nedodala fakturované plnenia žalobcovi.

III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného k odvolaniu

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca včas odvolanie a navrhoval, aby odvolací súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že napadnutého rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie. Právne závery súdu prvého stupňa považoval za nesprávne, pretože vychádzajú z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko krajský súd síce správne aplikoval ustanovenia zákona o DPH o odpočítaní dane a rozložení dôkazného bremena, ale nesprávne interpretoval ich obsah a na zistený skutkový stav ich nesprávne aplikoval.

Nesúhlasil so záverom daňových orgánov i súdu prvého stupňa, že spoločnosť SILANN, s.r.o. neuskutočnila predmetné dodanie služieb, čím jej nevznikla daňová povinnosť, a preto neboli splnené materiálne podmienky pre žalobcom uplatnené právo na odpočítanie dane.

Žalobca tvrdil, že preukázal splnenie materiálnych i formálnych podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, nakoľko predložil zmluvu zo dňa 11.02.2011, preberací protokol zo dňa 20.07.2011, faktúry s dokladom o ich úhrade vrátane DPH, pričom všetky tieto dokumenty boli podpísané vtedajším

konateľom spoločnosti SILANN, s.r.o. Z. K., ktorý výslovne potvrdil pravosť svojich podpisov na týchto dokumentoch.

Jediná skutočnosť, ktorú sa v rámci daňovej kontroly nepodarilo zistiť a preukázať je to, akým spôsobom zabezpečila dodávateľská spoločnosť SILANN, s.r.o. dodanie zdaniteľného plnenia žalobcovi, teda či predmetnú analýzu vypracovala sama alebo prostredníctvom tretích osôb (subdodávateľov). Podľa žalobcu ide o skutočnosti, ktoré sa netýkali neho, ale dodávateľa služby, ktorý za ne aj zodpovedá, pričom žalobca na ne nemá žiadny dosah.

V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, z ktorého citoval body 6 - 15, pričom namietal, že daňové orgány nepostupovali v súlade s výkladovými pravidlami uvedenými v tomto rozsudku a vôbec nevykonali dokazovanie na preukázanie skutočností, že žalobca vedel, alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým podvodom.

Tým, že sa súd prvého stupňa v celom rozsahu stotožnil so závermi daňových orgánov, je podľa žalobcu naplnený odvolací dôvod podľa § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.

Žalobca tiež poukázal na rozsudky Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) v spojených veciach C-80/11 (Mahagében Kft) a C-142/11 (Péter Dávid) zo dňa 21.06.2012 a tiež C-324/11 (Gábor Tóth) zo dňa 06.09.2012, pričom právne závery krajského súdu k jeho žalobným námietkam označil na nesprávne a právne nepodložené.

Podľa žalobcu skutočnosť, že jeho štatutárny orgán nepoznal obchodnú spoločnosť SILANN, s.r.o. a pri dojednávani obchodu rokoval s jemu neznámymi osobami, sama o sebe nemôže nasvedčovať tomu, že by nekonal s odbornou starostlivosťou a neporušil ani žiadnu zákonom uloženú povinnosť. Poukázal na to, že v obchodnej praxi nie je objektívne možné osobitne si preverovať každého zmluvného partnera, počty jeho zamestnancov a výrobné kapacity a overovať si totožnosť osôb, ktoré v jeho mene vystupujú.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu zotrval na svojich vyjadreniach a navrhol rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdiť.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spojení s § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí. Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.) a či správne posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení splnenia procesných podmienok súdneho preskúmania rozhodnutia správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu, ako aj

žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či finančné orgány dostatočne zistili skutkový stav veci, či postupovali správne pri vyhodnotení dôkazného bremena a či skutkové zistenia po právnej stránke správne posúdili.

Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty preskúmanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,

b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Na prvom mieste Najvyšší súd súladne s judikatúrou Súdneho dvora (napríklad rozsudok sp.zn. C-516/14) zdôrazňuje, že právo platiteľov dane odpočítať od DPH, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe zo služieb, ktoré prijali, predstavuje naplnenie zásady neutrality ako základnej zásady spoločného systému DPH platného na území Európskej únie.

Ďalej z vyššie citovaných ustanovení pre Najvyšší súd jednoznačne vyplýva, že pri preverovaní splnenia formálnych a materiálnych podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH (§ 49 ods. 1 v spojení s § 49 ods. 2 zákona o DPH) je žalobca zaťažený dôkaznou povinnosťou preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a sám ich deklaruje v daňovom priznaní, teda že

- služby na vstupe zakladajúce právo na odpočítanie DPH musia byť poskytnuté iným platiteľom dane (materiálna podmienka),

- uvedené služby musia byť použité žalobcom ako platiteľom dane pre potreby jeho vlastných výstupných zdaniteľných obchodov (materiálna podmienka) ako aj

- má k dispozícii faktúru vystavenú jeho dodávateľom v súlade so zákonom o DPH (§ 51 ods. 1 písm. a/).

Je pravdou, že žalobca v priebehu daňovej kontroly predložil daňové a účtovné doklady, vrátane zmluvy s dodávateľom, protokolu o prevzatí dojednaného plnenia, ako aj faktúr, s dokladom o ich zaplatení, pričom všetky doklady boli podpísané konateľmi spoločností zapísanými v obchodnom registri.

Správca dane však vykonanými dôkazmi spochybnil vierohodnosť a pravdivosť predložených dokladov, keď zistil, že konatelia spoločností žalobcu a jeho dodávateľa sa nikdy nestretli, jediný konateľ dodávateľskej spoločnosti SILANN, s.r.o. pán Z. K. nezabezpečil poskytnutie žiadnych poradenských alebo konzultačných služieb pre žalobcu a nesplnomocnil k tomu ani žiadnu inú osobu, v zmysle predloženej zmluvy nerealizoval žiadnu činnosť.

Potvrdil len to, že na žiadosť osoby, ktorú nechcel menovať, podpísal všetky žalobcom predložené doklady, o podnikaní spoločnosti SILANN, s.r.o. však nič nevedel.

Žalobca vôbec neobjasnil, ako sa dostal do kontaktu s dodávateľskou spoločnosťou. Naopak správca dane zistil, že štatutárny orgán žalobcu sa na predmete zmluvy nedohodol s konateľom dodávateľa, jednal s osobami, ktoré vystupovali za dodávateľskú spoločnosť, avšak bez toho, aby si overil ich totožnosť a oprávnenie konať za dodávateľa. Štatutárne orgány zmluvných strán sa nestretli ani pri protokolárnom preberaní analýzy, ktorá mala byť dokladom o splnení predmetu zmluvy a za ktorú žalobca údajne zaplatil dodávateľovi 400.000,- €.

Takéto počínanie žalobcu Najvyšší súd musí označiť za neštandardné a v bežnej obchodnej praxi za neobvyklé.

Podnikateľ, ktorý je obchodnou spoločnosťou založenou podľa zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov, koná prostredníctvom štatutárneho orgánu (v prípade žalobcu ako spoločnosti s ručením obmedzeným ide o konateľa alebo viacerých konateľov) alebo ním splnomocneného zástupcu, prípadne iným spôsobom, ktorý vyplýva z vnútorných organizačných predpisov právnickej osoby, či jej organizačného členenia.

Pokiaľ má obchodná spoločnosť jediného predstaviteľa štatutárneho orgánu, t.j. konateľa, a tento nesplnomocnil zastupovaním spoločnosti inú osobu alebo inej osobe, nevyplýva takéto oprávnenie zo zákona, nemôže za spoločnosť vykonávať úkony a zaväzovať ju nikto iný, ako tento jediný konateľ s obchodnou zodpovednosťou vymedzenou podľa ustanovenia § 135a ods. 1 Obchodného zákonníka.

Na tomto mieste musí Najvyšší súd upozorniť, že základnou náležitosťou konania konateľa je zaobstaranie si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné, vrátane právnych a daňových informácií týkajúcich sa zdaniteľného obchodu. Takýto konateľ nesmie pri výkone svojej pôsobnosti uprednostňovať svoje záujmy, záujmy len niektorých spoločníkov alebo záujmy tretích osôb pred záujmami spoločnosti.

V prípade spoločnosti s ručením obmedzeným teda nejde oddeliť konanie spoločnosti od konania jej konateľa, ako to naznačoval žalobca. Jediným konateľom bol podľa výpisu z obchodného registra o zápise spoločnosti SILANN, s.r.o. v čase uskutočnenia posudzovaného obchodného prípadu výlučne pán Z. K., u ktorého je preukázané, že bez znalosti veci len podpísal doklady predložené mu nezistenou osobou.

Okrem takto uznanej činnosti potom uvedená spoločnosť SILANN, s.r.o. reálne vlastnou podnikateľskou činnosťou žiadnu službu v prospech žalobcu neposkytla a ani nemohla, keďže nemala žiadne ekonomické zázemie a žiadnych zamestnancov. Nebolo preukázané, že by tak urobila prostredníctvom subdodávateľa či iným podobným spôsobom.

Predmetom DPH je zdaniteľný obchod v rôznych formách (viď § 2 ods. 1 zákona o DPH), čím je okrem iného aj poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku vykonané prostredníctvom ekonomickej činnosti platiteľom dane. S prihliadnutím na takto vymedzený zdaniteľný obchod jeho splnenie zakladá dodávateľovi vznik daňovej povinnosti a žalobcovi ako odberateľovi vznik práva na odpočítanie DPH, ktorého uplatnenie sa najmä viaže u žalobcu na dispozíciu s faktúrou s hodnovernými údajmi vystavenou dodávateľom.

Avšak s ohľadom na uvedené zistenia správcu dane, ktoré hodnoverne spochybnili vierohodnosť a pravdivosť deklarováných zdaniteľných obchodov, bolo na žalobcovi, aby inými dôkaznými prostriedkami preukázal pravdivosť svojich tvrdení a deklarováných skutočností a vyvrátil tak pochybnosti zistené správcou dane. Žalobca však svoje dôkazné bremeno v daňovom konaní neunesol a žiadnymi ďalšími dôkazmi nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenia reálne prijal od spoločnosti SILANN, s.r.o.

Najmä nepredložil daňovým orgánom žiadne dôkazy o tom, ako sa skontaktoval s dodávateľskou spoločnosťou a aké informácie získal o spoločnosti SILANN, s.r.o. ako vhodnom dodávateľovi, s kým na strane dodávateľa sa na predmete, rozsahu, či charaktere konzultačných a poradenských služieb

dohodol, aké podklady mu k plneniu predmetu zmluvy poskytol, či došlo v priebehu plnenia zmluvy ku konzultáciám alebo inej komunikácii medzi zmluvnými stranami, akým spôsobom bolo vyhodnotené splnenie predmetu zmluvy, prípadne použité na podnikanie žalobcu. Ide pritom o skutočnosti, ktoré by za obvyklých okolností v obchodného styku sa od žalobcu legitímne očakávali, že ich bude vedieť preukázať.

Žalobca teda žiadnymi dôkazmi nedoložil akýkoľvek súvis predloženej analýzy, ktorou deklaroval splnenie zmluvy, s podnikateľskou činnosťou dodávateľskej spoločnosti SILANN, s.r.o. či konkrétnych osôb konajúcich v jej mene, s výnimkou podpisu konateľa pána Z. K. na daňových a účtovných dokladoch.

Za daných okolností vyvodili daňové orgány z výsledkov daňovej kontroly správny právny záver, že dodanie deklarovaných služieb spoločnosťou SILANN, s.r.o. žalobcovi nebolo preukázané a preto dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť a žalobcovi právo na odpočítanie dane.

Nemožno súhlasiť s námietkou odvolateľa, že daňové orgány preniesli dôkazné bremeno výlučne na žalobcu a neuznanie odpočítania dane z dodania služieb od spoločnosti SILANN, s.r.o. opreli len o skutočnosti viažuce sa k tejto dodávateľskej spoločnosti, na ktoré žalobca nemal dosah. K záveru o tom, že k dodaniu služieb nedošlo tak, ako je to deklarované na preverovaných faktúrach, totiž dospeli orgány finančnej správy aj na základe dôkazov vykonaných správcom dane, najmä výsluchov štatutárnych zástupcov zainteresovaných spoločností a svedka A. G..

Skutočnosti, ktoré daňové orgány dôvodne považujú za nepreukázané, sa teda netýkajú len dodávateľskej spoločnosti, ale celého zmluvného vzťahu žalobcu so spoločnosťou SILANN, s.r.o., od jeho vzniku až po vystavenie faktúr. Tomuto zmluvnému vzťahu okrem formálnych dokladov a podpisov štatutárnych zástupcov zmluvných strán chýba akákoľvek reálnosť a dôkazy o materiálnom plnení zmluvných povinností, s výnimkou textu analýzy, ktorú vypracovali nezistené osoby bez preukázania akéhokoľvek vzťahu s podnikaním dodávateľskej spoločnosti SILANN, s.r.o..

Na rozdiel od prípadu, ktorého sa týkal rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp.zn. 3Sžf/1/2010, na ktorý poukazuje a z ktorého cituje žalobca, kedy dodávateľ kontrolovaného daňového subjektu a subdodávateľa v reťazci potvrdzujú dodanie tovarov a služieb, ktoré správca dane spochybnil z dôvodu nemožnosti overenia dokladov u dodávateľa a subdodávateľov, v prípade dodania služieb spoločnosťou SILANN, s.r.o. poprel uskutočnenie týchto služieb pre žalobcu samotný konateľ dodávateľskej spoločnosti pán Z. K.. V posudzovanom prípade rozhodne nemožno hovoriť o tom, že by žalobca vyčerpал svoje dôkazné bremeno, keďže pochybnosti vyplývajúce z dôkazov vykonaných správcom dane o skutočnom naplnení zmluvného vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou SILANN, s.r.o. mohol rozptýliť i žalobca predložením ďalších dôkazov o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, ktoré by pri normálnom chode vecí musel mať k dispozícii.

Vzhľadom na to, že v daňovom konaní nebolo preukázané skutočné prijatie deklarovaných služieb od dodávateľa uvedeného na faktúrach, neprichádzalo do úvahy vedenie dokazovania na preukázanie, že žalobca vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím plnenia bude podieľať na plnení spojenom s daňovým únikom, ako to v odvolaní namietal žalobca s poukazom na vyššie označené rozsudky Súdneho dvora. Táto judikatúra sa týka prípadov, keď sa reálne uskutočnené preverované transakcie daňového subjektu dostanú do súvisu s podvodným konaním, z ktorého vznikla daňová strata. V takých prípadoch nesie správca dane dôkazné bremeno na preukázanie, že kontrolovaný daňový subjekt o spojení jeho obchodných transakcií s podvodným konaním vedel alebo mohol vedieť, prípadne či v rámci primeranej obozretnosti prijal opatrenia, aby sa nezúčastnil podvodného konania. O takúto situáciu však v preskúmvanej veci nejde, a preto je poukazovanie žalobcu na spomenutú judikatúru neopodstatnené.

Odvolací súd považoval za nedôvodnú i námietku nedostatočného zistenia skutkového stavu veci v daňovom konaní v súvislosti s nevykonaním žalobcom navrhutej konfrontácie svedka pána A. G. so štatutárnym zástupcom spoločnosti SILANN, s.r.o. pánom Z. K.. Žalobca v odvolaní neuvádza, v čom považuje posúdenie tejto otázky krajským súdom za nesprávne a z akých dôvodov.

Odvolací súd sa v celom rozsahu stotožňuje s názorom súdu prvého stupňa a skutkový stav pred správcom dane považuje za dostatočne zistený pre náležité právne posúdenie veci.

Odvolaciemu súdu tiež nie je zrejmé, aké skutočnosti mali byť využitím tohto inštitútu trestného procesného práva zistené alebo objasnené. Poukazuje na to, že zástupca žalobcu bol upovedomený o výsluchoch oboch uvedených osôb, ktorých sa zúčastnil a mal možnosť im klásť otázky, pričom je treba zdôrazniť, že ich výpovede si neprotirečia a nie sú v rozpore ani so závermi správcu dane. Neexistuje preto žiaden dôvod, pre ktorý by malo byť neumožnenie dotknutých osôb klásť si navzájom otázky porušením procesných práv žalobcu, prípadne z akých dôvodov to malo viesť k nedostatočnému zisteniu skutkového stavu veci.

Odvolací súd sa z uvedených dôvodov stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania dane. Preto postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku v súlade s §156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v preskúmvanej veci v súlade s § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem, pričom na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.