

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/88/2018
Identifikačné číslo spisu: 5017200346
Dátum vydania rozhodnutia: 27.11.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5017200346.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): ARRIVA Liörbus, a. s., so sídlom Bystrická cesta č. 62, Ružomberok, IČO: 36 403 431, zastúpeného Malata, Pružinský, Hegedüš & Partners s.r.o., so sídlom Prievozská 4/B, 821 09 Bratislava., proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101648884/2017 z 27. júla 2017, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 30S/79/2017-137 z 18. septembra 2018, takto

rozhodol:

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

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline rozsudkom č. k. 30S/79/2017-137 z 18. septembra 2018 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101648884/2017 z 27. júla 2017, ktorým potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 52383/2017 z 19. januára 2017 ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 95 000 €, pričom konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“), nakoľko daňový subjekt nepreukázal, že služby boli reálne dodané dodávateľom uvedeným na faktúre.

2. Žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie DPH z faktúry č. 00042009 z 2. decembra 2009, dátum dodania: 30. novembra 2009, základ dane 500 000 €, DPH 95 000 €, predmet fakturácie - fakturácia prijatej zálohy na základe Zmluvy o poradenstve zo 16. septembra 2009, uzatvorenej so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o.. Predmetom zmluvy bolo poradenstvo v oblasti dopravnej

obslužnosti v regióne pôsobenia klienta, analýza jednotlivých liniek a vypracovanie dokladov pre nový cestovný poriadok na každý nasledujúci rok. Zmluva bola uzatvorená na dobu určitú - do 31. decembra 2019. Celková odmena poradcu bola v zmluve dohodnutá vo výške 535 000 € (bez DPH). Žalovaný poukázal na to, že záloha, ktorú uhradil žalobca spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. na základe predmetnej faktúry, predstavuje takmer plnú výšku zmluvnej ceny, pričom zmluva bola uzatvorená na obdobie 10 rokov. Na základe vykonaných dôkazov vyvodil záver, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo tak, ako je uvedené na faktúre, pričom spochybnil, že zo strany dodávateľa uvedeného na faktúre mohlo dôjsť k vecnému plneniu. Na základe zistení správcu dane platiteľovi RM TRADE SK, s.r.o., ktorý je na faktúre uvedený ako dodávateľ, nemohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.. Keďže nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, nevzniklo ani právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. u žalobcu.

3. Krajský súd v Žiline po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel k záveru, že daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, dostatočne zistili skutkový stav a na tomto základe správne rozhodli. Krajský súd sa nestotožnil s názorom žalobcu, že žalovaný dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a vec nesprávne právne posúdil. V súvislosti s prejednávanou vecou zdôraznil, že podmienkou pre odpočítanie DPH je reálne preukázanie, že zdaniteľné plnenie, deklarované účtovným dokladom, sa aj uskutočnilo. Žalobca podľa názoru krajského súdu nepreukázal, že zo strany dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. bolo na základe zmluvy o poradenstve uskutočnené dodanie služby žalobcovi.

4. Krajský súd poukázal na to, že záloha, ktorú uhradil žalobca spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. na základe spornej faktúry (z ktorej nebolo žalobcovi priznané odpočítanie DPH), bola uhradená takmer v plnej výške zmluvnej ceny, napriek tomu, že Zmluva o poradenstve zo 16. septembra 2009 bola uzatvorená na obdobie 10 rokov. Túto činnosť v zmysle zmluvy o poradenstve vykonávala spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. len v roku 2009, 2010 a prípadne časť roku 2011. Od 12. júla 2011 prešli všetky práva a záväzky zo Zmluvy o poradenstve na spoločnosť LionNet, s.r.o., ktorá bola rozhodnutím spoločníkov o zrušení obchodnej spoločnosti podľa § 68 ods. 3 písm. b) Obchodného zákonníka zrušená dňa 3. júna 2014 a vymazaná z Obchodného registra dňa 11. júna 2014. Konateľom spoločnosti LionNet, s.r.o., bol W. D.. Právnym nástupcom tejto spoločnosti sa stala spoločnosť CBB, s.r.o., Banská Bystrica, jediným konateľom tejto spoločnosti je Z. Z.. Jediným spoločníkom spoločnosti CBB, s.r.o. je od 11.04.2013 spoločnosť Company Management s.r.o., Olomouc, Česká republika. Konateľom spoločnosti sa stal dňa 10.05.2014 Z. Z.Ó., W. B. XX, T. XXXX, Maďarsko. Jediným spoločníkom spoločnosti Company Management s.r.o., Ztracená 269/36, Olomouc 779 00, Česká republika, bola do 06.01.2014 spoločnosť Company Management s.r.o., Svetlá 1, 811 02 Bratislava 1, IČO: 44 044 810. Jediným spoločníkom spoločnosti Company Management s.r.o., Svetlá 1, 811 02 Bratislava 1 bola do 10.02.2014 spoločnosť CE Investments Inc., Global Gateway 490, Rue De La Perle, Providence, Mahé, Seychelly. Dňa 18.02.2014 spoločnosť Company Management s.r.o., Svetlá 1, 811 02 Bratislava 1 zmenila obchodné meno a nové obchodné meno spoločnosti je Sunny Senec s.r.o. Od roku 2012 (t. j. po troch rokoch od uzatvorenia zmluvy o poradenstve) prešli všetky práva a záväzky vyplývajúce zo zmluvy o poradenstve na spoločnosť LionNet, s.r.o., pričom finančné prostriedky ostali u bývalého konateľa spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. W. K.. Následne 3. júna 2014, t. j. po piatich rokoch od uzatvorenia zmluvy, sa z dôvodu výmazu spoločnosti LionNet, s.r.o. stala právnym nástupcom spoločnosť CBB, s.r.o., a to bez vyplatenia alikvotnej čiastky zo zmluvy o poradenstve, nakoľko podľa výpovede svedka W. K.Š. finančné prostriedky vyplatené v roku 2009 v sume 595 000 € použil na svoju obchodnú činnosť, časť spotreboval a časť započítal v rámci obchodných vzťahov s novým konateľom p. O. W. a v súčasnosti nedisponuje týmito finančnými prostriedkami. Činnosti vyplývajúce zo zmluvy o poradenstve vykonáva v súčasnosti spoločnosť, ktorá nemá za tieto činnosti zaplatené, aj napriek tomu, že ide o zákazku, ktorej ročná čiastka v zmysle tejto zmluvy je vo výške 53 000 € bez DPH. Spoločnosť RM TRADE SK, konateľom ktorej bol W. K., dňa 12. januára 2011 zmenila sídlo, dňa 12. júla 2011 zmenila aj konateľa - stal sa ním O. W., bytom N. XXX/X, D. - I. XXX XX, Česká republika, pričom daňovému úradu sa nepodarilo túto osobu vypočítať a preveriť účtovné doklady za kontrolované zdaňovacie obdobie roku 2009 (ktoré mu podľa výpovede

W. K. fyzicky odovzdal, avšak protokol o odovzdaní správcovi dane nepredložil), nakoľko je to nekontaktná osoba, ktorá zásielky nepreberá a so správcom dane nekomunikuje. Spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. mala prenajaté virtuálne sídlo u spoločnosti FICUS GROUP s.r.o., Sliačska 10, od 12. marca 2016 je vymazaná z Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I.

5. Krajský súd uviedol, že žalobca v priebehu daňovej kontroly nepredložil relevantné dôkazy o tom, že služby mu skutočne dodal dodávateľ uvedený na faktúre - RM TRADE, s.r.o. Žalobca nenavrhoval žiadne dôkazy vo svoj prospech a z jeho strany nebolo preukázané, že mu vzniklo právo na odpočítanie DPH v sume 95 000 € podľa § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. Správca dane nerozporoval reálne dodanie plnenia služieb, ale na základe predložených dokladov a výpovedí svedkov nemal za preukázané, že fakturované služby boli skutočne zrealizované spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o.

6. Krajský súd poukázal na rozpory vo výpovediach svedka W. K., ktorý v krátkom čase, t. j. dva roky po podpísaní zmluvy o poradenstve uviedol, že prácu vyplývajúcu zo zmluvy niekomu zadávali, pričom si nevedel spomenúť komu, a že bola celá práca pred prevodom obchodného podielu postúpená inej firme. Po piatich rokoch od podpísania zmluvy už uvádzal, že hlavnú časť tejto práce vykonával on osobne a tiež s inými ľuďmi, no presne si už nepamätal s kým. O rok neskôr si dokonca spomenul na to, že mu po technickej stránke pomáhala jeho bývalá manželka U. K.. Je potom nepochopiteľné, že W. K., ako svedok, si nevedel skôr spomenúť na to, že mu pomáhala jeho bývalá manželka U. K.. Bývalý konateľ spoločnosti LionNet, s.r.o. W. D. vo svojej svedeckej výpovedi uviedol, že služby vykonával on osobne, od roku 2013 do roku 2014, zamestnancov nemal, ani nik iný mu nepomáhal. Z uvedeného vyplýva, že konateľ jednej spoločnosti (RM TRADE SK, s.r.o.) opísal práce vyplývajúce zo zmluvy o poradenstve ako časovo aj obsahovo náročné s pracovnou výpomocou iných ľudí, pričom konateľ nástupníckej spoločnosti (LionNet, s.r.o.) opísal tieto práce ako jednoduché, nakoľko si s tým poradil sám.

7. Ing. Q. H.Š., ako svedok, na otázku kto od 03.06.2014 až do súčasnosti vykonáva činnosť v zmysle zmluvy o poradenstve a s kým komunikuje žalobca od 03.04.2014 z nástupníckej spoločnosti CBB, s.r.o., právnym nástupcom spoločnosti LionNet, s.r.o. uviedol, že nekomunikujú s nikým z uvedenej spoločnosti a v súčasnosti to riešia s majoritným vlastníkom ARRIVA Slovakia, a.s. a internými zamestnancami spoločnosti ARRIVA Liorbus, a.s., zastrešuje to pán H., ktorý bol do novembra 2015 zodpovedný za túto agendu, v súčasnosti nie je nik zodpovedný, zatiaľ to nemajú doriešené a kto spracúval cestovné poriadky za roky 2015 a 2016 sa treba opýtať Ing. K. H., ktorý to má vo svojej kompetencii.

8. Ing. S. J. na otázku na základe čoho bola práve spoločnosť LionNet, s.r.o. vybratá ako nástupca spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. uviedol, že o dôvodoch nemá vedomosti a výber spoločnosti mal na starosti Ing. H. Ing. K. H. k uvedenej otázke uviedol, že na spoločnosť SAD LIORBUS, a.s. prišlo oznámenie o postúpení práv a povinností, na základe čoho sa s Ing. S. J. zúčastnili osobného stretnutia so zástupcom firmy LionNet, s.r.o., kde im bolo vyslovené ubezpečenie o záujme pokračovať v tejto spolupráci so zreteľom na finančné doúčtovanie. Ing. H. sa vyjadril, že doloží písomné vyjadrenia na preukázanie týchto skutočností, čo však neurobil.

9. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť a žiadal, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe. Sťažovateľ poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2010, z ktorého vyplýva, že pri výkone daňovej kontroly leží dôkazné bremeno tak na strane daňového subjektu, ako aj na strane správcu dane. Po splnení povinnosti daňového subjektu v rozsahu predpokladanom citovaným rozhodnutím sa dôkazné bremeno presúva na správcu dane, preto bolo jeho povinnosťou vyvrátiť skutočnosti deklarované sťažovateľom v predložených dokladoch a dokázať porušenie príslušných hmotnoprávných ustanovení daňových predpisov.

10. Sťažovateľ s poukazom na zmluvu o poradenstve zo 16. septembra 2009 (uzatvorenú medzi

sťažovateľom a spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o.) a na svedecké výpovede W. K., U. K., Ing. H. a Ing. H. uviedol, že týmito dôkazmi preukázal v daňovom konaní prijatie služieb od dodávateľa - spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. Krajský súd podľa jeho názoru vychádzal z nesprávneho výkladu § 24 ods. 1 daňového poriadku o rozložení dôkazného bremena, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

11. Pokiaľ ide o rozpor vo výpovediach W. K. a W. D., sťažovateľ má za to, že tieto rozpory sú zanedbateľné a vyplývajú len z odlišného subjektívneho vnímania istých skutočností.

12. Sťažovateľ tiež zdôraznil, že pokiaľ si dôkazy navzájom odporujú, nemožno ich jednostranne hodnotiť v neprospech sťažovateľa. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/108/2009, z ktorého citoval nasledovné závery: „Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje i na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky, v zmysle ktorej ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaniu a rešpektovaniu práv, ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom. Za situácie, keď právo umožňuje rozdielny výklad, nemožno pri riešení prípadu obísť fakt, že na poli verejného práva (daňového práva) štátne orgány môžu konať len to, čo im zákon výslovne umožňuje (na rozdiel od občanov, ktorí môžu konať všetko, čo nie je zakázané). Z tejto maximy potom vyplýva, že pri ukladaní a vymáhaní daní podľa zákona, teda pri de facto odnímaní časti nadobudnutého vlastníctva, sú orgány verejnej moci povinné šetriť podstatu a zmysel základných práv a slobôd. V daňovom konaní sa právne úkony, či iné rozhodujúce skutočnosti posudzujú podľa svojho obsahu. V pochybnostiach orgány verejnej moci postupujú voči daňovému subjektu miernejšie /in dubio mitius/ (bližšie pozri napr. Nález Ústavného súdu SR, sp. zn. I. ÚS 241/07 z 18. septembra 2008).

13. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za správny, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci. Preto navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol. K námietkam sťažovateľa uviedol, že sťažovateľ nepreukázal, že zo strany spoločnosti RM TRADE SK s.r.o. mu bolo poskytované zmluvné plnenie, preto mu nevzniklo právo na odpočítanie DPH.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd postupom podľa § 452 a nasl. Správneho súdneho poriadku preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 Správneho súdneho poriadku, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 Správneho súdneho poriadku).

15. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2009 v sume 95 000 €, keď správca dane neuznal sťažovateľovi právo odpočítať si DPH z faktúry vystavenej dodávateľom RM TRADE SK, s.r.o., ktorej predmetom bolo prijatie zálohy na základe Zmluvy o poradenstve zo 16. septembra 2009, pričom podľa záverov žalovaného sťažovateľ nepreukázal, že služby, fakturované dodávateľom RM TRADE SK, s.r.o., boli týmto dodávateľom reálne dodané, čím sťažovateľovi nevzniklo právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z.

16. Podľa ustanovenia § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

17. Podľa ustanovenia § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietahov a použiť najvhodnejšie

prostriedky, ktoré vedú k správne určenie a vyrubenie dane.

18. Podľa ustanovenia § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

19. Podľa ustanovenia § 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.

20. Podľa ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

21. Podľa ustanovenia § 24 ods. 3 daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

22. Podľa ustanovenia § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

23. Podľa ustanovenia § 19 ods. 2 vety prvej zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

24. Podľa ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

25. Podľa ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. 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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

26. Podľa ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

27. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. na účely tohto zákona

- a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,
- b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúrou možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,
- c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,
- d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,
- e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do

počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

28. Po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu dospel Najvyšší súd Slovenskej republiky k záveru, že krajský súd vec správne právne posúdil, keď rozhodnutie žalovaného považoval za zákonné. Jeho závery sú v súlade tak so zisteným skutkovým stavom, ako aj so zmyslom a účelom relevantných právnych noriem vtáhuajúcich sa na prejednávajúcu vec, a tiež s ustálenou rozhodovacou praxou súdov.

29. Najvyšší súd nemôže akceptovať námietku sťažovateľa, že krajský súd aplikoval nesprávny výklad § 24 ods. 1 daňového poriadku o rozložení dôkazného bremena. S poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok na odpočítanie dane nie je viazané výlučne na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný základ. Nárok na odpočet je viazaný na bezpodmienečné splnenie zákonných podmienok uvedených v citovaných právnych normách, pričom ich nespĺnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje). Ak platiteľ uplatňuje právo na odpočítanie dane, je nevyhnutné, aby zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené tak, ako sú deklarované predloženými faktúrami, teda nielen že tovar, či služba musia byť reálne dodané, ale zároveň musí byť preukázané, že ich dodal dodávateľ uvedený na faktúre.

30. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na sťažovateľa najvyšší súd uvádza, že zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar, príp. služba reálne dodaná (§ 8, § 9 zákona č. 222/2004 Z.z.), a to práve osobou ako platiteľom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

31. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

32. V rozhodnutí, uverejnenom v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a súdov SR 4/2017 pod číslom 29 (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 23. novembra 2016, sp. zn. 3Sžf/104/2015) najvyšší súd vyslovil, že „Daň z pridanej hodnoty je súčasťou ceny, a preto je ňou zdaňovaný predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie okrem oslobodených transakcií. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny. Uvedený princíp sa však uplatní iba vtedy, ak platiteľ preukáže, že deklarovaný tovar nadobudol od konkrétneho platiteľa dane z pridanej hodnoty a že mu daň z pridanej hodnoty aj v cene tovaru zaplatil.“

33. V rozhodnutí, uverejnenom v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a súdov SR 4/2017 pod číslom 38 (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 1. decembra 2016, sp. zn. 1Sžf/81/2015) najvyšší súd vyslovil, že „Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004

Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.“

34. 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. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (§ 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.), 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. Najvyšší súd pritom musí konštatovať, že v prejednávanej veci nenastala situácia, že by daňové orgány zaťažili sťažovateľa dôkazným bremenom ohľadne podvodného konania iného daňového subjektu, len požadovali, aby sťažovateľ preukázal tie skutočnosti, ktoré sám deklaroval.

35. Pre možnosť uplatnenia si odpočtu dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných plnení nie je podstatné len ich reálne uskutočnenie a daňový doklad od dodávateľa, resp. dodávateľov, ale aj skutočnosť aby k uskutočneniu dodávky tovaru a služieb aj skutočne došlo od dodávateľov, ktorí sú ako dodávatelia uvedení na daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/2/2013).

36. Najvyšší súd konštatuje, že samotným predložením faktúry a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu. V prejednávanej veci bolo pritom vykonaným dokazovaním preukázateľne spochybnené, že obchodné transakcie skutočne prebehli spôsobom deklarovaným v predloženej faktúre, teda že službu dodal sťažovateľovi deklarovaný dodávateľ RM TRADE SK s.r.o. Všetky zhromaždené informácie podporujú záver prijatý daňovými orgánmi, že vecné plnenie z predloženej faktúry nenastalo spoločnosťou RM TRADE SK s.r.o.

37. Dokazovanie v daňovom konaní vedie správcu dane, a to spôsobom, aby čo najúplnejšie zistil skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní. Je pritom právom daňového subjektu (a jeho imanentným záujmom) navrhovať a predkladať dôkazy na podporu svojich tvrdení. Vo vzťahu k zisteniam správcu dane sťažovateľ nepoukazoval na žiadne konkrétne skutočnosti, ani nepredložil žiadne relevantné doklady, ktoré by vyvracali zistenia a závery daňových orgánov a preukazovali by uskutočnenie zdaniteľného obchodu tak, ako ho sťažovateľ deklaroval v predloženej faktúre. Pokiaľ ide o rozpory vo výpovediach W. K. a W. D., na ktoré sťažovateľ poukazoval a mal za to, že tieto rozpory vyplývajú len z odlišného subjektívneho vnímania istých skutočností, najvyšší súd k tejto námietke uvádza, že sťažovateľ uvedené tvrdenie nijako nekonkretizoval, preto kasačný súd nemá možnosť na takéto tvrdenie reagovať relevantnou argumentáciou a v konfrontácii s predloženou spisovou dokumentáciou žalovaného overiť jeho oprávnenosť. Pokiaľ mal sťažovateľ na mysli rozpory vyplývajúce z toho, že konateľ spoločnosti RM TRADE SK s.r.o. opísal práce vyplývajúce zo zmluvy o poradenstve ako časovo a obsahovo náročné, na plnení ktorých sa podieľalo viacero ľudí, pričom konateľ nástupníckej spoločnosti LionNet, s.r.o. tieto práce označil ako jednoduché, s tým, že ich vykonával sám, najvyšší súd k tomu uvádza, že sa nestotožňuje s názorom sťažovateľa ohľadne odlišného subjektívneho vnímania reality. Rozpory spočívajúce v odlišnom kvantifikovaní vykonávaných služieb, pokiaľ ide o počet ľudí potrebných na ich plnenie, nemožno považovať len za odlišnú subjektívnu interpretáciu objektívneho stavu, ale ide o svedecké tvrdenia ohľadne reálneho uskutočnenia deklarovaných služieb, vyjadrujúce najmä rozsah týchto služieb, pričom tieto rozpory vyznievajú v neprospech sťažovateľa a sťažovateľ ich žiadnym svojím tvrdením, či predloženým dôkazom nevyvrátil ani nespochybnil.

38. Najvyšší súd nezistil ani opodstatnenosť námietky sťažovateľa, že žalovaný hodnotil dôkazy jednostranne, v neprospech sťažovateľa. V prvom rade je potrebné zdôrazniť, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti relevantne nespochybnil závery žalovaného a spôsob jeho uvažovania, keďže svoje tvrdenie o jednostrannom hodnotení dôkazov nekonkretizoval spôsobom, ktorý by umožnil kasačnému súdu overiť jeho tvrdenie a relevantne sa s ním vysporiadať. Po oboznámení sa s odôvodnením rozhodnutia

žalovaného, bez možnosti podrobiť ho preskúmaniu na základe konkrétnych námietok (ktoré v kasačnej sťažnosti absentovali), však najvyšší súd dospel k záveru, že žalovaný oprel svoje závery o viaceré dôkazy a skutočnosti, ktoré následne vzájomne vyhodnotil, pričom záver, ku ktorému dospel, je v súlade s pravidlami logického uvažovania a zákonného hodnotenia dôkazov.

39. Ako vyplýva z uvedeného, po preskúmaní napadnutého rozsudku krajského súdu a konania, ktoré mu predchádzalo, v zmysle námietok uvedených v kasačnej sťažnosti, dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd postupoval v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol. Kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú preto kasačný súd podľa § 461 Správneho súdneho poriadku zamietol.

40. O trovách kasačného konania rozhodol najvyšší súd podľa § 167 ods. 1 a § 168 v spojení s § 467 ods. 1 Správneho súdneho poriadku tak, že sťažovateľovi právo na ich náhradu nepriznal, nakoľko v tomto konaní nemal úspech (§ 167 ods. 1 Správneho súdneho poriadku) a u žalovaného nezistil existenciu zákonného dôvodu na ich priznanie (§ 168 Správneho súdneho poriadku).

41. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

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