

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/97/2012
Identifikačné číslo spisu:	7011200564
Dátum vydania rozhodnutia:	06.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:7011200564.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Gabriely Gerdovej v právnej veci žalobcu: WS Production, s.r.o., Dopravná 2, Košice, zast. advokátom JUDr. Miroslavom Katunským, Floriánska ul. č. 16, Košice, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie rozhodnutia bývalého Daňového riaditeľstva SR č. I/223/9506-48209/2011/999608-r zo dňa 21.04.2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/60/2011-75 zo dňa 12.09.2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/60/2011-75 zo dňa 12.09.2012 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p. zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR č. I/223/9506-48209/2011/999608-r zo dňa 21.04.2011, ako aj dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice IV. č. 698/230/79381/10/Pav z 13.09.2010, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2009 v sume 480.225,91 € s odôvodnením, že správca dane v rámci daňovej kontroly zistil porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení neskorších predpisov a neoprávnené odpočítanie dane v sume 480.225,91 € v daňovom priznaní za obdobie II. štvrťrok 2009 z faktúr od dodávateľa MOBIL TOP, s.r.o. za dodanie reklamných služieb v celkovom objeme 3.007.569,32 € (DPH 480.200,14 €) a z dodávateľskej faktúry č. 09/06/218 zo dňa 30.06.2010, vystavenej daňovým subjektom KPK GROUP, s.r.o. Košice (DPH 25,77 €).

Krajský súd napadnuté rozhodnutia zrušil pre nedostatočne zistený skutkový stav podľa § 250j ods. 2 písm. c) O.s.p. Zistil, že využitím inštitútu dožiadania správca dane mienil realizovať výsluch konateľa

spoločnosti MOBIL TOP, s.r.o. Jozefa Mareka. Dožiadaný Daňový úrad Košice IV. výsluch tohto svedka nerealizoval z dôvodu, že predvolanie bolo správcovi dane vrátené s poznámkou, že adresát je na adrese Berlínska 2455/1, Košice neznámy, pričom v registri obyvateľov SR nebolo zistené iné miesto jeho pobytu. Na výzvu správcu dane zabezpečoval účasť svedka C. G. na ústnom pojednávaní konateľ žalobcu, pričom sa v dohodnutý deň konateľ žalobcu k správcovi dane nedostavil na výsluch. Podľa názoru súdu správcu dane nevyužil všetky dostupné možnosti za účelom predvolania a výsluchu tohto svedka ku skutočnostiam týkajúcim sa realizácie sporných zdaniteľných plnení. Miesto pobytu tohto svedka mohol správca dane zisťovať aj z informačného systému Sociálnej poisťovne, resp. prostredníctvom orgánov policajného zboru (v prípade splnenia zákonných predpokladov v zmysle § 27 zákona č. 511/1992 Zb. využiť aj inštitút predvedenia).

Správca dane v dodatočnom platobnom výmere konštatoval, že spoločnosť MOBIL TOP, s.r.o. má v Obchodnom registri SR od 15.12.2009 zapísanú zmenu spoločníka a konateľa zároveň, ktorým sa stal od tohto dátumu Július Palinčár, Čínska 6, Košice. Napriek tomu, že sa stal súčasne spoločníkom a konateľom spoločnosti MOBIL TOP, s.r.o. až po zdaňovacom období II. štvrt'rok 2009 bolo vhodné ho vypočítať ako svedka k otázkam týkajúcim sa realizácie zdaniteľných plnení fakturovaných spoločnosťou MOBIL TOP, s.r.o. Nedostatky v zisťovaní skutkového stavu správcom dane právny predchodca žalovaného neodstránil, a preto za tejto situácie bolo potrebné považovať dodatočný platobný výmer ako aj žalobou napadnuté rozhodnutie za predčasne vydané, uzavrel krajský súd.

Proti tomuto rozsudku podal žalovaný v zákonnej lehote odvolanie. Uplatnenie práva na odpočítanie dane u žalobcu v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty je podmienené jednak dodaním zdaniteľného plnenia od dodávateľa MOBIL TOP, kedy vzniká dodávateľovi daňová povinnosť a použitie tohto plnenia na uskutočnenie svojich plnení. Odpočítanie dane si uplatnil žalobca ako platiteľ dane, a preto bolo jeho povinnosťou predložiť správcovi dane relevantné doklady preukazujúce splnenie podmienok v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona. Žalobca si dôkaznú povinnosť vyplývajúcu pre neho z ustanovení § 29 ods. 1 a § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. nesplnil. Základnou úlohou správcu dane v dokazovaní podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. je zistiť čo najúplnejšie skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a vyhodnotiť dôkazy zabezpečené v rámci kontroly, ako aj dôkazné prostriedky zaobstarané daňovým subjektom pri plnení si svojej povinnosti. Z ustanovení § 29 zákona č. 511/1992 Zb. nevyplyva, že žalobca si môže svoju dôkaznú povinnosť vysvetľovať ako právo požadovať od správcu dane, aby prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní skutočností, že k deklaroványm plneniam došlo. Miestnym zisťovaním bolo zistené, že požadované skutočnosti nebolo možné preveriť pre nedostatok súčinnosti daňového subjektu so správcom dane. Ide o spoločnosť, ktorá na adrese uvedenej v registri platiteľov dane, ako aj výpise z obchodného registra nesídlí, zásielky nepreberá. Správca dane následne zaslal bývalému konateľovi spoločnosti Jozefovi Marekovi na adresu trvalého bydliska Berlínska 2455, Košice predvolanie, ktoré sa vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“. Preverovaním v registri obyvateľov nebolo zistené iné miesto pobytu menovaného.

Správca dane z dôvodu, že sa nebolo možné skontaktovať s bývalým konateľom Jozefom Markom, ako aj so spoločnosťou MOBIL TOP, s.r.o. vyzval žalobcu, aby zabezpečil účasť svedka C. G. na ústnom pojednávaní. Tento spôsob zabezpečenia dôkazného prostriedku použil správca dane, aby si splnil svoju povinnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. a skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Bolo aj v záujme žalobcu, aby bol zistený skutkový stav veci, t.j. či bolo uskutočnené dodanie reklamačných a organizačných služieb v zmysle uzatvorenej zmluvy zo dňa 16.03.2009. Nakoniec sa potvrdil osobný kontakt medzi obchodnými partnermi a žalobca dohodol, že sa aj s C. G. dostavia na Daňový úrad Košice IV. vo veci svedeckej výpovede. V dohodnutom termíne sa C. G. na ústne pojednávanie nedostavil a žiadne hodnoverné dôkazy preukazujúce dodanie reklamných služieb pre žalobcu nepredložil.

Obsahom hodnotiacich správ bolo len zosumarizovanie údajov nachádzajúcich sa na reklamných tlačovinách. Z ich obsahu nevyplyva, že aj dodávateľom reklamných služieb bola spoločnosť MOBIL TOP, s.r.o., a akým spôsobom boli tieto reklamné služby realizované. Z uvedeného dôvodu správca

dane spochybnil ich dôkaznú hodnotu pokiaľ ide o preukázanie existencie sporných zdaniteľných obchodov. Predložené hodnotiace správy boli po ukončení kontroly vrátené daňovému subjektu a ich elektronické spracovanie bolo tiež zaslané formou diskety polícii.

Žalobca vo vyjadrení zo dňa 07.11.2012 k odvolaniu žalovaného namietal, že žalovaný aj v zmysle svojho rozhodnutia, ako i v zmysle odvolania ním podaného od žalobcu vyžadoval a vyžaduje „dôkazy“, ktoré vlastnými právnymi prostriedkami nemôže obstať, keďže ide o dôkazy tvoriace súčasť účtovnej a inej evidencie tretieho subjektu - obchodnej spoločnosti MOBIL TOP, s.r.o. K zaisteniu takýchto dokladov a zisteniu skutočností smerovalo dožiadanie miestne príslušného správcu dane obchodnej spoločnosti MOBIL TOP, s.r.o. - Daňovému úradu Košice II. Žalobca nemôže zabezpečiť vynútenie účasti osoby C. G. na výsluchu. Žalobca namietal, že nepredloženie týchto „dôkazov“ tretím subjektom, ku ktorého evidencii žalobca nemá prístup, nevie ovplyvniť vedenie účtovníctva týmto subjektom a ani poskytovanie súčinnosti správcovi dane. Nemožnosť zabezpečenia účasti svedka na výsluchu žalovaný sankcionuje neuznáním odpočtu DPH. V tejto súvislosti žalobca dáva do pozornosti súdu tiež rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorý bol prvostupňovému súdu predložený právnym zástupcom žalobcu na pojednávaní konanom vo veci, a teda je súčasťou súdneho spisu a z ktorého vyplýva, že daňový subjekt nielenže nemôže niesť žiadnu zodpovednosť, ale ani následky, t.j. sankcionovanie zo strany správcu dane za zlé, či neúplné vedenie účtovníctva, prípadne za neposkytnutie súčinnosti správcovi dane v ním vedenom daňovom konaní.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vec prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.) a napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa podľa § 250ja ods. 3 druhá veta O.s.p. v spojení s § 220 O.s.p. zmenil tak, že podľa § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol.

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 vyčerpал 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 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 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 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 a jeho určitosť. V danom prípade určitosť prijatých reklamných služieb.

Len príkladom možno poukázať na niektoré sporné zdaniteľné plnenia od dodávateľa služieb MOBIL TOP, s.r.o., napr. fa. č. 042009 splatná 14.05.2009 „zabezpečenie reklamných služieb na podujatie ALEXANDROVOVCI“ základ dane 401.589,42 €, DPH 76.301,99 €, fa. č. 052009 splatná 24.05.2009 „zabezpečenie reklamných služieb na podujatie „CLEOPATRA“ základ dane 130.660 €, DPH 24.825,40 €, fa. č. 032009 splatná 01.05.2009 „zabezpečenie reklamných služieb na podujatie „FONTÁNA PRE ZUZANU“ 97.000 €, DPH 18.430 €. Forma úhrady faktúr - hotovosťou.

Neurčitosť takto vymedzeného predmetu sa v prvom rade prejavuje u samotného platiteľa, pretože nie je spôsobilý preukázať za čo konkrétne v hotovosti zaplatil a ako to ďalej využil pri uskutočňovaní vlastných zdaniteľných plnení. Súčasne, s poukazom na zásadu skutočného obsahu skutočnosti rozhodujúcej pre určenie dane (§ 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb.) sa tieto transakcie javia ako umelé, bez ekonomického obsahu. I z tohto dôvodu presun dôkazného bremena z platiteľa dane na správcu dane nie je možný.

Pokiaľ ide o navrhovaný dôkaz výsluchom svedka C. G. bolo nevyhnutnosť jeho vykonania posudzovať v kontexte vyhlásenia C. G. do notárskej zápisnice zo dňa 09.04.2010 N 20/2010 pred JUDr. Evou Štrbovou, notárkou v Košiciach. C. G. iba všeobecne vyhlásil, že spoločnosť MOBIL TOP, s.r.o. reklamné služby žalobcovi dodala tak, ako sú uvedené vo faktúrach.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1, 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi ako neúspešnému účastníkovi nevznikol nárok na náhradu trov konania.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.