

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/49/2017
Identifikačné číslo spisu: 2015200373
Dátum vydania rozhodnutia: 27.09.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jarmila Urbancová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:2015200373.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jarmily Urbancovej a členov senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a Mgr. Viliama Pohančenika, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): DaM STAV, spol. s r.o., so sídlom P. Pazmáňa 49/3, 927 01 Šaľa, IČO: 43 990 193, právne zastúpený: Prosman a Pavlovič advokátska kancelária, s.r.o., so sídlom Hlavná 31, 917 01 Trnava, IČO: 36 865 281, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100304/1/152375/2015 z 9. apríla 2015, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/90/2015-52 z 10. novembra 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/90/2015-52 z 10. novembra 2016 z a m i e t a .

Sťažovateľ n e m á p r á v o na náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

1. Krajský súd v Trnave (ďalej len „správny súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 14S/90/2015-52 z 10. novembra 2017 žalobu zamietol a o trovách konania rozhodol súd v zmysle ustanovenia § 168 SSP, keď žalovanému právo na náhradu trov konania nepriznal, keďže tomuto je možné priznať právo na náhradu trov len výnimočne a navyše žalovaný si ani trovy neuplatnil.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu vyplýva, že správny súd v rámci preskúmvanej činnosti sa zaoberal žalobcom uvádzanými námietkami, ktoré mali založiť nezákonnosť v žalobe uvedeného rozhodnutia v súvislosti s posúdením, či žalobcovi vzniklo právo na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov a podľa § 43 ods. 1 a 5 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov vzhľadom k posúdeniu splnenia podmienok pre oslobodenie od dane. Krajský súd v Trnave prejednal vec na pojednávaní konanom 10. novembra 2016, pričom zistil, že námietky žalobcu nie sú dôvodné.

3. Správny súd z priloženého administratívneho spisu zistil, že prvostupňový správny orgán - Daňový úrad Nitra vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 11 180,- €, pričom svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že Daňový úrad Nitra vykonal u platiteľa dane z pridanej hodnoty DaM STAV spol. s r.o. daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9401401/5/2748497/2013, ktorý bol doručený žalobcovi. Výsledkom preverovania bol záver, že počas daňovej kontroly správca dane zistil, že dodávateľ tovaru a prác žalobcu spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o., nekomunikuje so správcom dane, dokumenty zasielané na adresu sídla tohto daňového subjektu sa vracajú späť s poznámkou adresát neznámy. Miestnym zisťovaním bolo zistené, že na uvedenej adrese sa spoločnosť nenachádza a na poštových schránkach nie je uvedené žiadne označenie spoločnosti. S konateľom spoločnosti sa správcovi dane nepodarilo najskôr skontaktovať, až následne keď bol vypočutý ako svedok, tak tento konateľ sa vyjadril, že spoločnosť nevykonáva žiadne obchody, nie je platcom DPH a že žiadne doklady súvisiace s obchodmi vykonané so žalobcom neboli vystavené zo strany tejto spoločnosti. Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu 12. novembra 2014 odvolanie. Žalovaný ako druhostupňový správny orgán svojim rozhodnutím č. 1100304/1/152375/2015 z 9. apríla 2015 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pričom skonštatoval, že v rámci odvolacieho konania nezistil také konanie správcu dane, ktoré by porušilo zásady daňového konania. Daňovým subjektom namietaný záver z kontrolných zistení vedúci k určeniu rozdielu dane vykonal na základe zákonných zistení pri preverovaní dodávateľov. Naplnil tak ustanovenie § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z., keď dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní (v tomto prípade preverenie reálnosti uskutočnenia zdaniteľného obchodu zo strany dodávateľa uvedeného na predloženej faktúre) boli zistené čo najúplnejšie. V konaní bolo uskutočnené rozsiahle dokazovanie, spôsobom akým správca dane vyhodnotil všetky dôkazy aj zákonnosť má oporu v spise a je výsledkom logického uvažovania.

4. Správny súd ďalej uviedol, že Daňový poriadok definuje základné zásady daňového konania, ktoré vychádzajú z princípov právneho štátu, Ústavy Slovenskej republiky a medzinárodnej legislatívy pri aproximácii daňového práva SR a krajín Európskej únie. V zmysle základnej zásady daňového konania sa v daňovom konaní postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných zúčastnených v daňovom konaní. Daňový poriadok je procesným predpisom upravujúcim postupy pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi) a je zárukou zákonného postupu pri splnení úloh správcu dane ako aj zárukou zákonnej ochrany práva a právom chránených záujmov daňových subjektov. Medzi podstatné princípy daňového poriadku patrí zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (ustanovenie § 3 ods. 1 Daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (ustanovenie § 3 ods. 2 Daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, uvedená v ustanovení § 3 ods. 3 Daňového poriadku, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z Daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom všetky skutočnosti ktoré majú vplyv na správne určenie dane preukazuje daňový subjekt, ak bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov ktoré je povinný viesť (ustanovenie § 24 ods.1 Daňového poriadku). Pri realizovaní tejto činnosti daňové orgány vychádzajú zo zásady voľného hodnotenia dôkazov, pričom správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (ustanovenie § 24 ods. 2 Daňového poriadku), pričom využíva prostriedky, ktorými možno objasniť okolnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti pre posúdenie či predmetná dodávka tovaru je alebo nie je oslobodená od dane a tieto vo svojom podmieňujú správnosť určenia dane. Ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi.

5. K tvrdeniu žalobcu, že podmienky na odpočítanie dane boli z jeho strany splnené, pretože správcovi dane predložil všetky relevantné dôkazy ktoré preukazujú uskutočnenie dodávky tovaru od dodávateľa spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o, považoval správny súd za potrebné zdôrazniť, že predloženie dokladov i keď majú všetky náležitosti daňového dokladu a sú riadne zaúčtované je jednou z hmotnoprávných podmienok na uznanie odpočítania dane. Ich predloženie automaticky neznamená, že daň z pridanej hodnoty bola odpočítaná oprávnené, pretože splnenie formálnej stránky nepostačuje k tomu, aby bol na základe takýchto dokladov uznaný nárok na odpočítanie dane. Daňové doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností musí preukázať daňový subjekt. Pokiaľ i formálne podmienky sú splnené, ale nie sú podložené konkrétnymi dôkazmi o existencii reálnej stránky obchodného vzťahu, nie je naplnený účel a zmysel podnikania, pretože samotné deklarovanie obchodných transakcií nie je dostatočným dôkazom na to, aby si mohol daňový subjekt uplatniť svoj nárok na odpočet DPH.

6. V súvislosti s námietkou žalobcu, že právo na odpočet DPH bolo žalobcovi odopreté z dôvodu, že tento si nepreveril, že dodávateľ tovaru a služieb spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. nebola platiteľom dane a že žalovaný týmto preniesol dôsledky neplnenia si daňových povinností dodávateľa na žalobcu, krajský súd sa stotožnil s právnym názorom vysloveným žalovaným vo svojom rozhodnutí resp. aj vo svojom vyjadrení, podľa ktorého zákon o DPH síce vyslovene neustanovuje povinnosť daňového subjektu preverovať si, či obchoduje s platiteľom dane z pridanej hodnoty, ponecháva na zvážení daňového subjektu akým spôsobom si preverí dôveryhodnosť svojho obchodného partnera, ale v prípade že túto skutočnosť si nepreverí, tak sa vystavuje riziku, že si nespĺní podmienky nároku na odpočítanie dane, ktoré je viazané na kumulatívne splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok a už nespĺnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Rovnako sa správny súd stotožnil s tvrdením žalovaného, že skutočnosť či spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je platiteľom DPH si žalobca mohol preveriť na stránkach tejto spoločnosti, čo však zjavne neurobil.

7. Správny súd ďalej konštatoval, že v predmetnej veci bol vypočutý konateľ spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. O. O. a to v pozícii svedka, ktorý uviedol priamo do zápisnice pred správcou dane, že nikoho zo spoločnosti DaM STAV spol. s r.o. nepozná, predložené faktúry ktoré dostal k nahliadnutiu nevyhotovil, podpis na faktúrach nie je jeho a tvrdil, že spoločnosť nemá ani pečiatku, ktorá bola na týchto faktúrach. Uvedený konateľ teda spochybnil akékoľvek obchodovanie medzi spoločnosťou Mark Sollberg & partners s.r.o. a žalobcom. Nespochybnil len to, že táto spoločnosť nie je platcom DPH, čo podľa názoru žalobcu bolo dôvodom na odopretie nároku na odpočet DPH zo strany správcu dane u žalobcu, ale spochybnil už samotný obchod ktorý bol dokladovaný žalobcom ako aj doklady ktoré boli predložené v súvislosti s uplatnením nárokov. Pokiaľ ide o dôveryhodnosť tohto svedka a pravdivosť jeho tvrdení, v tejto súvislosti krajský súd poznamenáva, že v priebehu celého daňového konania žalobca nepredložil jediný dôkaz, ktorým by preukázal, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou ktorá obchoduje s inými spoločnosťami, teda nielen so žalobcom. Spochybňovanie výpovede tohto svedka bolo vykonané len tvrdením žalobcu, že tento svedok koná v záujme spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o., ktoré záujmy sú v rozpore so záujmami žalobcu. Pokiaľ daňový subjekt však tvrdí určité skutočnosti, je potrebné, aby tieto skutočnosti aj preukázal relevantnými dôkazmi. Takýmito dôkazmi mohli byť ako bolo už vyššie uvedené doklady preukazujúce, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou obchodujúcou s inými daňovými subjektmi. Za daného skutkového stavu teda nie je prioritným dôvodom to, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. nebola platiteľom dane a preto nebolo zo strany správcu dane priznané ani žalobcovi právo na odpočet dane DPH, ale to, že dodávateľ žalobcu spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou ktorá nefiguruje v podnikateľskej sfére a teda nemohla byť ani dodávateľom obchodov a služieb deklarovaných žalobcom.

8. Vzhľadom na obsah administratívneho spisu a rozsah úkonov, ktoré správca dane v rámci svojej činnosti vykonal, považoval súd za súladný so zákonom postup pri správe daní, ktorým nebol žalobca poškodený na svojich právach a na viac dôkazná povinnosť stále zaťažovala žalobcu, ktorý žiadnym spôsobom nepreukázal, že konkrétny obchod sa i reálne uskutočnil. Nemožno preto podľa správneho súdu vytýkať správcovi dane jeho úkony súvisiace so šetrením a zisťovaním či prišlo k reálnemu obchodu, ktorý deklaroval žalobca.

9. V súvislosti s vyššie uvedeným, správny súd poukázal na rozsudok NS SR vo veci vedenej pod sp.zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. III.ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorých vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte, teda primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených podmienok a splnených podmienok nárok na odpočet DPH z pridanej hodnoty (teda je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil. Preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie 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.

10. Pokiaľ ide o judikatúru Súdneho dvora, na ktorú sa odvolával žalobca, súd konštatoval, že žalobca v žalobe nepreukázal, že práve judikatúra na ktorú odkazuje je použiteľná pre uvedený konkrétny prípad. V tejto súvislosti poukázal krajský súd na rozhodnutie NS SR č. 2Sžf/19/2011 z 25. januára 2012, z ktorého okrem iného vyplýva, že „pokiaľ sa žalobca v daňovom konaní alebo v súdnom prieskumnom konaní odvoláva na niektoré rozsudky Súdneho dvora, bolo jeho dôkazným bremenom preukázať, že skutkový stav jeho daňovej transakcie má prvky niektorého z rozsudkov Súdneho dvora a nielen uvádzať niektoré právne závery v týchto rozsudkoch uvedené“. Označené rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vychádzajú zo šiestej smernice Rady 2006/112 ES, ktoré zdôrazňuje nevyhnutnosť objektívneho preukázania zistení týkajúcich sa predpokladaných vedomostí zdaniteľnej osoby o tom, že plnenie zakladajúce právo na odpočet bolo súčasťou podvodu.

11. K námietke žalobcu, že žalovaný, ako aj správca dane nedostatočne zistili skutkový stav, tak podľa názoru správneho súdu táto námietka je nedôvodná, pretože správca dane ako aj žalovaný v daňovom konaní vykonali všetky potrebné dôkazy, ktoré boli navrhnuté žalobcom, pričom zistili, že dodávateľ žalobcu spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou nekontaktnou, neobchodujúcou s inými spoločnosťami a z uvedeného dôvodu bol spochybnený deklarovaný obchod zo strany žalobcu, v rámci ktorého došlo žalobcom k uplatneniu nároku na odpočet DPH.

12. Správny súd mal za to, že správcom dane bolo v konaní v dostatočnej miere preukázané, že žalobca mal vedieť resp. mohol vedieť že dodávateľ tovaru a služieb spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou ktorá nie je platcom DPH a ktorá nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť a nefiguruje ani na podnikateľskom trhu. Tieto skutočnosti si žalobca mohol overiť na stránke tejto spoločnosti, čo však zjavne nevykonal a vystavil sa tým riziku, že nebudú z jeho strany splnené podmienky nároku na odpočítanie dane tak ako to vyžaduje ustanovenie § 49 a 51 zákona o DPH.

13. Správny súd dal do pozornosti i skutočnosť, že žalobcom predložené daňové doklady vo svetle kontrolných zistení u dodávateľa Mark Sollberg & partners s.r.o. vzbudzujú neodstrániteľné pochybnosti o reálnom uskutočnení zdaniteľného obchodu. Dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného obchodu leží na daňovom subjekte, čo je v súlade s cieľom, uznaním a podporovaním Smernice Rady EÚ o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania. Ak daňový subjekt dôkazné bremeno v spojení so svojimi tvrdeniami spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť oprávnený z nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Vykonané dokazovanie preukázalo na strane žalobcu nedostatočnú mieru obozretnosti, žalobca nepreukázal faktickú realizáciu obchodu a preto konajúci súd nepovažoval tvrdenia o tom, že správca dane preniesol následky neplnenia si daňových povinností dodávateľa spoločnosti Mark Sollberg & partners s.r.o. na žalobcu za neodôvodnené.

14. Záverom mal správny súd za to, že žalovaný sa v dostatočnom rozsahu a podrobne zaoberal všetkými žalobcom v rámci odvolania vznesenými námietkami, správca dane zistené skutočnosti dôsledne a podrobne preveroval, vyhodnotil a výsledkom tejto činnosti bolo rozhodnutie žalovaného napadnuté žalobou, ktoré súd považuje za vecne správne a preto súd žalobu zamietol.

II.

15. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd mal rozhodnúť na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a domáhal sa, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie a prizná žalobcovi náhradu trov konania alebo aby v zmysle ustanovenia § 462 ods. 1 SSP zrušil napadnutý rozsudok a vrátil vec súdu na ďalšie konanie a priznal žalobcovi náhradu trov kasačného konania.

16. Sťažovateľ úvodom poukázal na to, daňový subjekt v daňovom konaní nezaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností týkajúcich sa jeho dodávateľov a subdodávateľov dodávateľa. V tejto súvislosti odkázal sťažovateľ na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č.k. 3Sžf/1/2011 z 15. marca 2011, ako aj na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House).

17. Napriek rozloženiu dôkazného bremena v súlade s vyššie uvedeným správny súd v bode 16 rozhodnutia uviedol, že žalobca mal produkovať ďalšie dôkazy, a to doklady, ktoré by preukazovali, že spoločnosť Mark Sollberg & partners, s.r.o. bola spoločnosťou obchodujúcou aj s inými subjektmi, inak podľa súdu platí, že táto spoločnosť nefiguruje v podnikateľskej sfére. Sťažovateľ mal v tejto súvislosti za to, že ak by aj predmetná spoločnosť obchodovala v tom čase len so žalobcom, tento samotný fakt neznamená to, že by nefigurovala v podnikateľskej sfére, a nepreukazuje to záver, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu. Skutočnosť tvrdená žalovaným, že spoločnosť Mark Sollberg & partners, s.r.o. prestala byť platiteľom DPH v roku 2010 neznamená, že ukončila podnikateľskú činnosť.

18. Sťažovateľ ďalej uviedol, že ak by súd aj žalovaný hodnotil svedeckú výpoveď konateľa spoločnosti Mark Sollberg & partners, s.r.o. v zmysle doktríny RAVEN, hlavne s ohľadom na kritérium osobného záujmu svedka - vested interest, tvrdenia svedka, ktoré boli v rozpore s doloženými dokladmi v konaní a zápisom v obchodnom registri mali vyhodnotiť ako nedôveryhodné a neschopné preukázať obchodnú pasivitu predmetnej spoločnosti. Sťažovateľ mal za to, že ani žalovaný ani súd nemohli z vykonaného dokazovania dospieť k názoru, že spoločnosť Mark Sollberg & partners, s.r.o. uvedený zdaniteľný obchod nerealizovala, naopak nebolo vyvrátené, že spoločnosť obchod realizovala.

19. Sťažovateľ poukázal na to, že správca dane nemôže prenechať na daňovom subjekte absolútne dôkazné bremeno, z čoho je zrejmé, že dôkazné bremeno nezaťažuje platiteľa dane bezhranične, pretože po adekvátnom splnení dôkaznej povinnosti platiteľom dane prechádza dôkazné bremeno na správcu dane.

20. Záverom mal sťažovateľ za to, že súd aj žalovaný nesprávne stanovili, ktoré skutočnosti má preukazovať žalobca, súd zo zistených skutočností vyvodil nesprávne právne závery a nesprávne aplikoval právne normy na zistený skutkový stav. Taktiež nesúhlasil sťažovateľ so závermi správneho súdu v bode 22 napadnutého rozsudku, že mohol a mal overiť, že spoločnosť Mark Sollberg & partners, s.r.o. nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť, nefiguruje na podnikateľskom trhu a nie je platcom DPH, a to z podľa sťažovateľa neexistujúcej internetovej stránky spoločnosti Mark Sollberg & partners, s.r.o., pričom sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že v roku 2011 neexistovala ani stránka daňového úradu, a na ktorej by sa dala overiť evidencia subjektov registrovaných k DPH.

III.

21. Vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol žalovaný, že sa plne pridržiava písomného vyjadrenia k žalobe a sťažovateľ podľa žalovaného neuvádza v kasačnej sťažnosti také nové skutočnosti, ktoré by svojou podstatou mali vplyv na výrok rozsudku, pričom by neboli už predmetom odvolania proti rozhodnutiu a následne podanej žaloby. Z uvedeného, preto navrhol žalovaný aby kasačný súd podanú kasačnú sťažnosť ako bezdôvodne podanú zamietol.

22. Žalovaný zotrváva na tom, že nepreniesol neprimerané ani absolútne dôkazné bremeno na žalobcu,

ale sám vykonal rozsiahle dokazovanie, v dostatočnom rozsahu k vyvodu záveru, ktorého výsledkom bolo nepriznanie práva na odpočítanie dane žalobcovi, ako to uviedol vo svojom rozhodnutí. Sťažovateľ naopak nepredložil podľa žalovaného dostatok dôkazov k svojim tvrdeniam, aby mu mohlo byť právo na odpočítanie dane priznané. Zo spisu je zrejmé, že nie sťažovateľ, ale správca dane vykonal vo vzťahu k spoločnosti Mark Sollberg & partners, s.r.o. rozsiahle dokazovanie, a to vrátane svedeckej výpovede konateľa. Sťažovateľ podľa žalovaného mal a mohol predložiť ďalšie dôkazy podporujúce, alebo preukazujúce jeho tvrdenia, nestalo sa tak, preto žalovaný nesúhlasí s tvrdením sťažovateľa, že na neho bolo prenesené absolútne dôkazné bremeno.

23. K sťažnostnému bodu týkajúcemu sa spochybňovania svedeckej výpovede konateľa spoločnosti Mark Sollberg & partners, s.r.o., uviedol žalovaný, že sa touto otázkou zaoberal už v predchádzajúcich konaniach. Správca dane vyhovel návrhu sťažovateľa a ustanovil konateľa spoločnosti do procesného postavenia svedka, a ako svedka ho vypočul za prítomnosti daňového subjektu. Žalovaný mal za preukázané, že sťažovateľ bol o vypočutí svedka zákonným spôsobom upovedomený, výsluchu sa však nezúčastnil a svoje právo klásť svedkovi otázky nevyužil. Napriek uvedenému opakovane namietal a namieta hodnovernosť svedka, avšak neprodukoval, nepredložil a ani neoznačil nijaké dôkazy na podporu tejto námietky.

24. V súvislosti s namietanou neexistenciou webovej stránky spoločnosti Mark Sollberg & partners, s.r.o., uviedol žalovaný, že zákon o DPH ponecháva na zväžení daňového subjektu, akým spôsobom si preverí dôveryhodnosť svojho obchodného partnera. Nemusi si ju však preverovať vôbec, v takom prípade sa však vystavuje riziku, že nesplní zákonom striktne určené podmienky nároku na odpočítanie dane, ktoré je viazané na kumulatívne splnenie všetkých hmotnoprávných podmienok, a už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Aj preto správca dane nemôže prihliadať na to, či daňový subjekt pri realizácii obchodných prípadov konal v dobrej viere alebo nie. Procesnoprávny predpis platný v zdaňovacom období apríl 2011 (zákon SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov) v § 31 ods. 17 dával možnosť daňovému subjektu požiadať správcu dane, aby mu oznámil, či iný daňový subjekt je registrovaný alebo jeho registračné číslo podľa osobitných zákonov alebo mu potvrdil, či registračné číslo, ktoré daňový subjekt uviedol, bolo inej právnickej osobe, alebo fyzickej osobe pridelené. Pritom na účely daňového konania sa prihliada len na písomné oznámenie tejto skutočnosti. Žalovaný záverom uviedol, že daňový subjekt, teda sťažovateľ túto možnosť nevyužil.

25. Správny súd v odôvodnení rozsudku poukázal na § 3, § 24 ods. 1, 3 a 4 Daňového poriadku, § 49 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.

IV.

26. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 písm. a/ SSP), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyselne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP).

27. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR.

28. Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov v kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov.

29. Podľa § 461 SSP, kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

30. Podľa § 3 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.

31. Podľa § 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.

32. 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.

33. Podľa § 24 ods. 2 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.

34. Podľa § 24 ods. 3 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.

35. Podľa § 24 ods. 4 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.

36. Podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH

(1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) 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,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru. **)

(3) Platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskej únie, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie. Platiteľ, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, a platiteľ, ktorý sprostredkováva dodanie investičného zlata oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na túto činnosť, s výnimkou dane z tovarov a služieb podľa § 67 ods. 5 a 6.

(4) Ak platiteľ použije tovary a služby pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých môže odpočítať daň, a súčasne pre dodávky tovarov a služieb, pri ktorých nemôže odpočítať daň podľa odseku 3, je povinný

postupovať pri výpočte pomernej výšky dane, ktorú môže odpočítať, podľa § 50.

(5) Platiteľ, ktorý nadobudne hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, 26) a pri nadobudnutí tohto majetku predpokladá jeho použitie na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, sa môže rozhodnúť okrem investičného majetku uvedeného v § 54 ods. 2 písm. b/ a c/, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie. Ak sa platiteľ rozhodne, že neodpočíta časť dane, ktorá zodpovedá rozsahu použitia hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie, nepovažuje sa použitie tohto hmotného majetku na iný účel ako na podnikanie v tomto rozsahu za dodanie tovaru za protihodnotu (§ 8 ods. 3) alebo dodanie služby za protihodnotu (§ 9 ods. 2). Ak platiteľ použije prijaté služby a nadobudnutý hmotný majetok iný ako hmotný majetok, ktorý je podľa osobitného predpisu odpisovaným majetkom, 26) na účely svojho podnikania, ako aj na iný účel ako na podnikanie, odpočíta daň len v pomere zodpovedajúcom rozsahu použitia na podnikanie k celkovému rozsahu použitia; ak platiteľ uplatňuje výdavky (náklady) na spotrebované pohonné látky vo forme paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu 24b) a nemôže preukázať rozsah použitia pohonných látok na účely svojho podnikania a na iný účel ako na podnikanie, môže odpočítať daň z kúpy pohonných látok do výšky paušálnych výdavkov podľa osobitného predpisu. 24b) Pomer použitia hmotného majetku a služieb na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie platiteľ určí podľa výšky príjmu z podnikania a iného príjmu ako je príjem z podnikania, doby používania hmotného majetku a služieb na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie alebo podľa iného kritéria, použitie ktorého objektívne odráža rozsah použitia hmotného majetku a služieb na podnikanie a na iný účel ako na podnikanie. Ustanovenie odseku 4 týmto nie je dotknuté.

(6) Platiteľ môže odpočítať daň aj v prípade, ak tovary a služby použije na podnikanie v zahraničí, ak by táto daň bola odpočítateľná, keby táto činnosť bola vykonávaná v tuzemsku.

(7) Platiteľ nemôže odpočítať daň pri

a) kúpe tovarov a služieb na účely pohostenia a zábavy,

b) prechodných položkách podľa § 22 ods. 3.

(8) Pri prevádzkovaní podniku po vyhlásení konkurzu môže platiteľ odpočítať daň len z tovarov a služieb, ktoré použije na prevádzkovanie podniku; platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na udržiavanie a správu konkurznej podstaty, a z tovarov a služieb, ktoré sú hotovým výdavkom správcu konkurznej podstaty a sú pohľadávkou proti konkurznej podstate.

(9) Platiteľ registrovaný pre daň podľa § 5, ktorý spĺňa podmienky na vrátenie dane podľa § 55a alebo § 56, nemôže uplatňovať odpočítanie dane z tovarov a služieb prostredníctvom daňového priznania okrem odpočítania dane z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň podľa § 69 ods. 1 a okrem odpočítania ním uplatnenej dane na tovary a služby, pri ktorých je osobou povinnou platiť daň.

(10) Zdaniteľná osoba, ktorá má sídlo alebo prevádzkareň v inom členskom štáte a pre ktorú je členským štátom identifikácie na uplatňovanie osobitnej úpravy pre telekomunikačné služby, služby rozhlasového vysielania a televízneho vysielania a elektronické služby iný členský štát, nemá právo na odpočítanie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním uvedených služieb. Táto zdaniteľná osoba má nárok na vrátenie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním uvedených služieb, a tento nárok uplatňuje podľa § 55b až 55e. Ak táto zdaniteľná osoba súčasne vykonáva v tuzemsku aj činnosť, na ktoré sa táto osobitná úprava nevzťahuje a v súvislosti s ktorými je registrovaná ako platiteľ, má právo na odpočítanie dane uplatnenej pri tovaroch a službách, ktoré súvisia s dodaním uvedených služieb v daňovom priznaní, ktoré podáva podľa § 78.

37. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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.

38. K sťažovateľovmu nesúhlasu so závermi správneho súdu, uvádza kasačný súd, že za daného skutkového stavu nie je prioritným dôvodom to, že spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. nebola platiteľom dane a preto nebolo zo strany správcu dane priznané ani žalobcovi právo na odpočet dane DPH, ale je ním práve skutočnosť, že dodávateľ žalobcu spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou, ktorá nefiguruje v podnikateľskej sfére a teda nemohla byť ani dodávateľom obchodov a služieb deklarovaných žalobcom.

39. V súvislosti s námietkou sťažovateľa o prenesení absolútneho dôkazného bremena na sťažovateľa, kasačný súd uvádza, že z priloženého administratívneho spisu má obdobne, ako aj správny súd za preukázané, že správca dane, ako aj žalovaný v daňovom konaní vykonali všetky potrebné dôkazy, ktoré boli navrhnuté sťažovateľom. A zároveň zistili, že dodávateľ žalobcu spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou nekontaktnou, neobchodujúcou s inými spoločnosťami a z uvedeného dôvodu bol spochybnený deklarovaný obchod zo strany žalobcu, v rámci ktorého došlo sťažovateľom k uplatneniu nároku na odpočet DPH. Správca dane ustanovil konateľa dodávateľa sťažovateľa do pozície svedka avšak sťažovateľ sa výsluchu nezúčastnil.

40. Kasačný súd považuje za nespochybniteľnú aj tú skutočnosť, že správcom dane bolo v konaní v dostatočnej miere preukázané, že žalobca mal vedieť resp. mohol vedieť o tom, že dodávateľ tovaru a služieb spoločnosť Mark Sollberg & partners s.r.o. je spoločnosťou, ktorá nie je platcom DPH a ktorá nevykonáva žiadnu podnikateľskú činnosť a nefiguruje ani na podnikateľskom trhu.

41. Na podporu vyššie uvedeného kasačný súd poukazuje na právny záver Súdneho dvora Európskej únie v rozsudku C-342/87 Genius Holding BV bol, že „právo na odpočet DPH podľa siedmej smernice, možno v súvislosti s dodávkou tovaru alebo služieb inej zdaniteľnej osoby uplatniť, v zmysle čl. 17 ods. 2 smernice, len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplateným z dôvodu ich splatnosti (výklad článku 17 ods. 2 písm. a/). Právo na odpočet sa nevzťahuje na daň, ktorá je na základe článku 21 ods. 1 písm. c/ smernice, splatná len preto, že je to uvedené na faktúre.“

42. Pokiaľ sa posledného bodu kasačnej sťažnosti týka, a teda sťažovateľom namietanou neexistenciou webovej stránky spoločnosti Mark Sollberg & partners, s.r.o., kasačný súd sa plne prikláňa k názoru žalovaného uvedenom v bode 24 tohto rozhodnutia.

43. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

44. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, nárok na ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a rovnako aj žalovanému nárok na náhradu trov konania nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

45. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.