

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/59/2017
Identifikačné číslo spisu: 6016201072
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6016201072.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Anny Peťovskej, PhD. a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): MIRAJ, s.r.o., IČO: 43 850 804, Masarykova 30, Lučenec, zastúpený: Mgr. Henrich Schindler, advokát, Janka Kráľa 7, Banská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 104021671/2016 zo dňa 3. októbra 2016, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/178/2016-52 zo dňa 31. mája 2017, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/178/2016-52 zo dňa 31. mája 2017 z a m i e t a.

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

Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 104021671/2016 zo dňa 03.10.2016. Uvedeným rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica č. 103437537/2016 zo dňa 04.07.2016, ktorým bol podľa § 68 ods. 5, 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých administratívnych rozhodnutí (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z.z.“) určený rozdiel v sume 36.000,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2011, t.j. nepriznaný nadmerný odpočet v sume 35.034,48 € a vyrubená daň v sume 965,52 €.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že žalobca nepreukázal, že k dodaniu služby zo strany dodávateľa skutočne došlo. Preukazovanie uskutočnenia dodania služby musí nadväzovať na § 642 a nasl. Obchodného zákonníka, a teda je nutné, aby žalobca (ako záujemca) preukázal, že

sprostredkovateľ konal v jeho záujme vo vzťahu k tretím osobám. Na splnenie podmienok na odpočítanie dane nestačí preukázať zdaniteľné obchody len po formálnej stránke, ale je nevyhnutné preukázať aj reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Samotná faktúra nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne prijal službu od vystaviteľa faktúry. Správca dane dokazovaním len preveruje (verifikuje) skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom. Správca dane nemá povinnosť preukazovať platiteľovi dane od koho nadobudol službu, na ktorú si uplatňuje odpočet DPH. Žalobca okrem faktúry nepredložil žiaden iný dôkaz o tom, že došlo k uzavretiu zmluvy o sprostredkovaní a čo bolo jej predmetom.

II.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, v ktorej namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s námietkou žalobcu, ktorý poukazoval na § 24 ods. 3 a § 26 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. Správny orgán má zákonné oprávnenie, aby si vyžiadal od osoby, ktorá má písomnosti, listiny a iné veci, ktoré môžu byť dôkazom pri správe daní a táto osoba je povinná na výzvu správcu dane tieto vydať alebo zapožičať. Žalobca uviedol, že krajský súd nezisťoval, či v konaní nebol predložený iný dôkaz a svoje závery oprel výlučne len o argumentáciu žalovaného v predmetnom konaní.

4. Žalobca namietal, že krajský súd sa nevysporiadal s judikatúrou, na ktorú poukazoval v podanej žalobe. Žalobca v predmetnej žalobe riadne odôvodnil, prečo poukazoval na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. S nálezom Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 2/2009 z 17.03.2009, ako aj rozsudkami Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 z 28.11.2012 a 3Sžf/1/2010 z 15.03.2011 sa krajský súd vôbec nezaoberal a neodôvodnil, prečo na nich pri svojom rozhodovaní neprihliadal. Krajský súd iba konštatoval, že námietka žalobcu nie je dôvodná, pričom odkázal na vyjadrenia žalovaného a taxatívne uviedol zákonné ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z. bez toho, aby tieto prepojil s odôvodnením svojho rozhodnutia.

5. Rozsudok, na ktorý poukázal krajský súd (8Sžf/112/2003) sa podľa názoru žalobcu nevzťahuje na predmet sporu a právne posúdenie veci. Žalobca predkladal žalovanému návrhy na vykonanie dokazovania s poukazom na § 45 ods. 1 písm. c/ zákona č. 563/2009 Z.z., avšak žalovaný tieto dôkazy odmietol vykonať. Krajský súd sa s touto námietkou žalobcu vôbec nevysporiadal.

6. V zmysle rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/101/2009 zo dňa 06.07.2010 daňový subjekt nemusí svoje tvrdenia ním uvádzané v rôznych daňových listinách preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn. ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadří pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf/1/2011 a rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (FulcrumElektronics) a C-484/03 (BondHouse).

7. Na záver podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že krajský súd mal dospieť k záveru, že dokazovanie nebolo vykonané dostatočne, keďže daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. S prihliadnutím na základné zásady daňového konania mal žalovaný a správca dane toto dokazovanie pre čo najúplnejšie zistenie skutkového stavu doplniť v zmysle návrhov a námietok predkladaných zo strany žalobcu.

8. Na základe uvedených skutočností žalobca navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, prípadne, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil náhradu trov konania.

III.

9. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa pridrižiava podaného vyjadrenia k žalobe z dôvodu, že kasačná sťažnosť neobsahuje žiadne nové skutočnosti, ako tie, ku ktorým sa žalovaný už vyjadroval. Napadnutý rozsudok krajského súdu má oporu aj v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/6/2015 zo dňa 23.02.2017, ktorého predmetom bola aj predmetná faktúra z pohľadu dane z príjmov právnickej osoby. Z uvedených dôvodov navrhol, aby najvyšší súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

10. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), 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 SSP).

11. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“, „kasačný súd“) vychádzal zo skutkového stavu, ktorý podrobne v odôvodnení rozsudku popísal krajský súd, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné:

12. Daňový úrad vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie júl 2011, ktorá začala dňa 28.05.2015. Daňovú kontrolu správca dane zameral na zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie DPH a oprávnenosti nároku na uplatnenie práva na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 0042011008 zo dňa 31.07.2011 od dodávateľa AGRO RÁTKA - S, s.r.o. za sprostredkovanie obchodu predaj hovädzieho dobytku - prefakturácia GENNA, s.r.o. v celkovej sume 216.000,- €, základ dane 188.000,- €, DPH 36.000,- €. Správca dane vyzval žalobcu na predloženie dokladov, ktorými by zdokladoval predmetnú zmluvu - napr. zmluvy, dohody, objednávky, iná dokumentácia. Správca dane preveril daňové subjekty DITURIA - S, s.r.o., GENNA, s.r.o. Z výsledku uvedených preverovaní správca dane dospel k záveru, že žalobcom nebolo preukázané, že fakturované služby bol vykonané spoločnosťou GENNA, s.r.o. pre spoločnosť DITURIA - S, s.r.o., a preto správca dane vyslovil záver, že žalobca porušil § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). O výsledku daňovej kontroly správca dane vyhotovil protokol č. 103003392 zo dňa 25.04.2016, ku ktorému sa žalobca vyjadril v stanovenej lehote. Správca dane vyjadrenie daňového subjektu prerokoval so žalobcom na ústnom pojednávaní dňa 23.06.2016, z ktorého spísal zápisnicu č. 103392326/2016.

13. Podľa § 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.

14. Podľa § 49 ods. 2 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

- 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) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

15. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

16. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak

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

17. Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu kasačný súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiť, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiť 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 platiťom DPH uvedenou na faktúre, ktorá si zároveň voči odberateľovi uplatňuje DPH.

18. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, 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 svojim 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“.

19. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiť 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 (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 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. Správca dane a ani správny súd nemôžu žalobcovi určovať, aké dôkazy mal predložiť na preukázanie ním tvrdených skutočností. Správca dane ho príkladmo vyzval na zdokladovanie predmetnej faktúry, avšak bolo na žalobcovi, aké doklady predloží.

20. Argumentačne si aj tu odvolací súd pomôže judikatúrou Súdneho dvora a jeho právnymi závermi uvedenými v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, v ktorom uviedol, že je potrebné pripomenúť, že boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadným zneužitiam je cieľ uznaný a podporovaný smernicou 2006/112 (pozri najmä rozsudky Halifax zo 7. decembra 2010, R, C-285/09, bod 36, ako aj z 27. októbra 2011 Tanoarch, C-504/10, bod 50). V tejto súvislosti Súdny dvor už rozhodol, že osoby podliehajúce súdnej právomoci sa nemôžu podvodne alebo zneužívajúcim spôsobom dovolávať noriem práva Únie (pozri najmä rozsudok z 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, Zb.s.I-1599, bod 32; Halifax a i., ako aj Kittel a Recolta Recycling, bod 54). Z tohto dôvodu prináleží vnútroštátnym orgánom a súdom zamietnuť priznanie práva na odpočet, ak sa s ohľadom na objektívne okolnosti preukáže, že toto právo sa uplatňuje podvodne (pozri v tomto zmysle rozsudky Fini H, body 33 a 34; Kittel a Recolta Recycling, ako aj z 29. marca 2012, Véleclair, C-414/10, bod 32).

21. Taktiež Súdny dvor vo svojej judikatúre pripúšťa, že nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia (due diligence), ktoré možno od neho rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode, rozsudky SD EÚ vo veciach napr. Teleos plc. a spol. (C-409/04), Vlaamse Oliemaatschappij NV (C-499/10). Určenie opatrení, ktoré možno v tom ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočet DPH na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok ESD v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11). (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 4Sžf/32/2012 zo dňa 27.11.2012).

22. Sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti namietal, že krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s judikatúrou, na ktorú poukázal. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na iné rozhodnutia Najvyššieho súdu SR, ktoré sú uvedené vyššie a týkajú sa dôkazného bremena. Z nich vyplýva, že 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. 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. Realizáciu zdaniteľného obchodu je tak daňový subjekt v rámci svojho dôkazného bremena povinný preukázať aj inými bežnými dokladmi používanými v obchodnom styku, ktoré preukazujú reálne uskutočnenie predmetného obchodu, svedeckými výpoveďami, prípadne čímkol'vek, čo by preukazovalo realnosť samotného obchodu.

23. V konaní neboli taktiež naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správcu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK. Presun dôkazného bremena na správcu dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, kedy daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom aj faktúrami. Prenos dôkazného bremena v zmysle rozsudku 3Sžf/1/2011 nemožno aplikovať na daný prípad žalobcu.

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

25. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.