

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/10/2017
Identifikačné číslo spisu: 3016200139
Dátum vydania rozhodnutia: 31.07.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200139.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Marty Molnárovej v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JUDr. Róbert Fatura, so sídlom Centrum 18/23, Považská Bystrica, ako správcu úpadcu (pôvodného žalobcu) AD Značenie, s.r.o., so sídlom M. R. Štefánika 3, Prievidza, IČO: 31 623 743, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21404957/2015 zo 7. decembra 2015, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/50/2016-38 z 22. novembra 2016, 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 Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/50/2016-38 z 22. novembra 2016 podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21404957/2015 zo 7. decembra 2015, ktorým podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 20845548/2015 zo 17. septembra 2015, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 vo výške 1 659,94 eura, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 1 600 eur z faktúry č. 60/2014 vystavenej dňa 1. októbra 2014 dodávateľskou spoločnosťou PEDROS s.r.o. za prenájom reklamnej plochy na adrese Nábřežná 2A v Prievidzi za štvrtý štvrtrok 2014 v cene 8 000 eur bez DPH.

2. Podľa žalovaného žalobca pri uplatnení nároku na odpočítanie dane porušil § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“). Žalovaný spochybnil dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom PEDROS s.r.o. uvedeným na faktúre, a to s poukazom na časový priebeh a sled na seba nadväzujúcich preukázaných zmluvných vzťahov a výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti v

čase uzatvorenia zmluvy o prenájme a vystavenia faktúry č. 60/2014, ktorý poprel podpísanie zmluvy o prenájme a vystavenie faktúry.

3. Po preskúmaní zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa dospel krajský súd k záveru, že daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, dostatočne zistili skutkový stav a na tomto základe správne rozhodli.

4. Krajský súd poukázal na to, že podľa tvrdenia žalobcu právnym titulom fakturácie zo strany spoločnosti PEDROS s.r.o. (faktúra č. 60/2014 z 1. októbra 2014) bola Zmluva o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli z 1. apríla 2014. V čl. IX bod 9.2. zmluvy sa uvádza, že táto zmluva nahrádza v plnom rozsahu Zmluvu o nájme a označení nájomcu uzatvorenú dňa 31. decembra 2010 medzi spoločnosťou GOVLAS s.r.o. a žalobcom. Spoločnosť GOVLAS s.r.o. nadobudla dispozičné právo nakladať s reklamnými panelmi na plášti budovy S. v Prievidzi až uzatvorením zmluvy o prenájme reklamných panelov so spoločnosťou GOLAS, s.r.o. dňa 14. januára 2013 bez toho, aby bolo preukázané, že by prenájom reklamných panelov v rozhodnom zdaňovacom období posunula ďalej akejkolvek inej spoločnosti. Uvedené skutočnosti podľa krajského súdu vylučujú, aby spoločnosť GOVLAS s.r.o. v roku 2010 mohla prenajať žalobcovi reklamné panely, nakoľko v tom čase k nim nemala dispozičné právo (nebola ich vlastníkom ani nájomcom). Uvedené zmluvy o nájme reklamných panelov nepreukazujú oprávnený nájom reklamného priestoru spoločnosťou PEDROS s.r.o. v zmysle spornej faktúry č. 60/2014, čo vyplýva aj zo skutočnosti, že Zmluva o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli z 31. decembra 2010, uzavretá medzi spoločnosťou GOVLAS s.r.o. a žalobcom, nemala reálny podklad.

5. Krajský súd tiež poukázal na to, že v čase uzatvorenia zmluvy o nájme medzi žalobcom a spoločnosťou PEDROS s.r.o. (dňa 1. apríla 2014) bol jediným konateľom dodávateľskej spoločnosti V. T., ktorého podpis sa nachádza na predmetnej zmluve i na faktúre, avšak svedok V. T. po zákonom poučení výslovne do zápisnice správcu dane uviedol, že nič nepodpisoval, žiadnu činnosť v spoločnosti nevykonával, spoločnosť nemala žiadnych obchodných partnerov, žalobcu nepozná, i keď podpis na faktúre vyzerá ako jeho, on faktúru nevystavoval, podpis bol asi nakopírovaný. Nemal žiadnu vedomosť o prenájme reklamnej plochy žalobcovi ani o úhrade faktúry. Krajský súd dospel k záveru, že zhromaždené dôkazy nesvedčia možnosti, aby v rozhodnom zdaňovacom období október 2014 spoločnosť PEDROS s.r.o. reálne poskytla žalobcovi do nájmu reklamné panely, preto spoločnosti PEDROS s.r.o. nevznikla daňová povinnosť (len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre), ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH.

6. Pochybnosti podľa krajského súdu vyvoláva aj fakt, že sporná faktúra bola vystavená v rozpore so zmluvou z 1. apríla 2014, podľa ktorej úhrada sa vykoná na základe faktúry vystavenej k 15. dňu mesiaca, ktorým sa končí príslušný štvrtrok. Posledný štvrtrok sa končí mesiacom december a faktúra bola vystavená už v októbri. Okrem toho na faktúre je deň zdaniteľného plnenia uvedený deň 31. októbra 2014, čím došlo k vystaveniu faktúry z 1. októbra 2014 pred dňom dodania služby. Z uvedeného vyplýva, že sporná faktúra č. 60/2014 z 1. októbra 2014 nebola vyhotovená v lehote na vyhotovenie faktúry v súlade s § 73 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z.

7. Krajský súd uviedol, že ak si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť vyvrátil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V prejednávanej veci bolo rozhodujúcou skutočnosťou, či osoba dodávateľa uvedená na faktúre skutočne dodala prenájom plochy. Správca dane túto skutočnosť spochybnil v rámci jeho legitímnej činnosti, a preto bolo na žalobcovi pochybnosti správcu dane vyvrátiť, k čomu však nedošlo.

8. 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

a vec mu vráti na ďalšie konanie. Mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil. Poukázal na to, že predmetom sporu je neuznanie odpočítania DPH v ume 1 600 eur, ktorú si žalobca uplatnil v mesiaci október 2014 z faktúry č. 60/2014 od dodávateľskej spoločnosti PEDROS, s.r.o. za nákup služby - reklamy umiestnenej na budove. Hmotný podklad obchodu (reklamná tabuľa na budove) existuje a nie je predmetom sporu. Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. vznikla predávajúcemu - spoločnosti PEDROS, s.r.o. daňová povinnosť dňom dodania služby (reklamy), preto aj žalobcovi ako kupujúcemu vznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Pokiaľ daňové orgány identifikovali nejaké porušenie zákona u dodávateľa PEDROS, s.r.o., musia postihovať jeho, nie žalobcu ako odberateľa zmarením jeho odpočtu dane.

9. Žalovaný neuznal odpočet dane aj z dôvodu porušenia ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého kupujúci platiteľ si môže uplatniť právo na odpočítanie, ak má faktúru od platiteľa. Žalobca disponuje riadnou a úplnou faktúrou od dodávateľa PEDROS, s.r.o ako platiteľa DPH - teda uvedené ustanovenie zákona č. 222/2004 Z.z. nemohlo byť porušené.

10. Žalovaný svoje tvrdenia o porušení uvedených ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. opiera výhradne o nedostatky v prostredí dodávateľa. Napríklad správca dane zistil, že vystavovateľ sporných faktúr, spoločnosť PEDROS, s.r.o. a súčasný konateľ B. M. sú nekontaktní, v dôsledku čoho nie je možné overiť jeho účtovníctvo a zaplatenie dane na výstupe.

11. Odôvodnenie rozsudku vyznieva podľa žalobcu ako vnútorne rozporné. Krajský súd na jednej strane uznáva, že dôkazné bremeno žalobcu nie je neohraničené, ale na ťarchu žalobcu pripisuje aj zistenia, že dodávateľ je v súčasnosti nekontaktný a nemožno preveriť jeho účtovníctvo a zaplatenie dane. Od žalobcu nemožno požadovať, aby preveroval prostredie dodávateľa, pretože na to žalobca v pozícii odberateľa nemá právo.

12. Podľa názoru žalobcu sa daňové orgány a krajský súd nesprávne zamerali na nepodstatnú otázku, či dodávateľ mal dispozičné právo dodať plnenie - poskytnúť reklamnú plochu na budove, nakoľko podľa ustáleného výkladu zákona č. 222/2004 Z.z. je predmetom DPH každé plnenie bez ohľadu na platnosť alebo neplatnosť zmluvných vzťahov.

13. Žalobca s poukazom na otázku spravodlivého dôkazného bremena uviedol, že žalobcovi bola služba (reklama) riadne dodaná a teda nemal dôvod ani kompetenciu preverovať prostredie dodávateľa (napr. či vedie účtovníctvo, či má zmluvné a právne predpoklady dodať plnenie). Rovnako nemožno na ťarchu žalobcu pripísať ani to, že dodávateľ je v súčasnosti nekontaktný.

14. Na podporu svojich záverov žalobca poukázal na právne závery vyplývajúce z nasledujúcich rozhodnutí:

· Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/49/2010: Daňový úrad vykonal síce rozsiahle dokazovanie, avšak toto sa uberalo zásadne nesprávnym smerom. Výpočutie konateľa žalobcovho dodávateľa - teda na predchádzajúcom stupni obchodu, súd musí vyhodnotiť ako právne irelevantný dôkaz. V zásade nie je možné spravodlivo žiadať, aby daňový subjekt sledoval a kontroloval svojho dodávateľa. Súd prihliadal aj na relevantnú judikatúru Súdneho dvora EÚ (SD EÚ) - prípad Optigen, spojené veci C-354/03, C- 355/03, C-484/03 - ktorou sa musia riadiť aj daňové orgány.

· Rozsudok Najvyššieho súdu SR 3Sžf/1/2011: Ak je nesporná existencia nakúpené materiálneho plnenia tovaru alebo služby a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou, potom daňový subjekt vyčerpá svoje dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Súd prihliadal aj na judikatúru SD EÚ (prípad Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03), že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.

· Rozsudok Najvyššieho súdu SR 6Sžf/10/2012: Dôkazné bremeno, v záujme ústavne súladného výkladu, nie je možno extenzívne vykladať na ťarchu daňového subjektu a zaťažovať ho preukazovaním skutočností, ktoré svojou činnosťou nezabezpečoval. Súd prihliadal aj na judikatúru SD EÚ (prípad Optigen, spojené veci C- 354/03, C-355/03, C-484/03), že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni

obchodu.

· Rozsudok SD EU (prípady Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03): Právo platiteľa dane spočívajúce v odpočítaní dane na vstupe nemôže byť zmažené tým, že v reťazci dodávok na inom stupni obchodu bol prípadne spáchaný daňový podvod, o ktorom platiteľ nevedel alebo vedieť nemohol.

· Rozsudok SD EÚ (prípady Bonik, C-285/11): Uplatňovaním systému kolektívnej zodpovednosti bez adresného zavinenia sa prekračuje rozsah nevyhnutý na ochranu práv verejných financií (právny názor z Rozsudku SD EÚ C - 285/11, bod 42). Nemožno zamietnuť odpočítanie dane z dôvodu, že na inom stupni obchodu sú prípadné podvody alebo nezrovnalosti spochybňujúce samotné dodanie, ak sa adresne nepreukáže, že kontrolovaná osoba o tom vedela alebo vedieť mala.

15. Uvedená judikatúra prijíma závery, že nedostatky v prostredí dodávateľa nepatria do dôkazného bremena kupujúceho zakladajúceho zmaženie odpočtu dane okrem splnenia dvoch súbežných podmienok, a to preukázanie podvodu a skutočnosti, že kupujúci o tom vedel alebo mal vedieť, čo nie je podľa žalobcu tento prípad.

16. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že s námietkami uvedenými žalobcom v kasačnej sťažnosti sa podrobne zaoberal už v napadnutom rozhodnutí a následne aj v stanovisku k žalobe, preto v plnom rozsahu trvá na svojich záveroch uvedených v napadnutom rozhodnutí. Podľa jeho názoru sú napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane vydané na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu a v súlade s právnymi predpismi.

17. 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).

18. V priebehu konania o kasačnej sťažnosti kasačný súd zistil, že uznesením Okresného súdu Trenčín č. k. 38K/12/2018-241 zo 16. októbra 2018 došlo k vyhláseniu konkurzu na majetok pôvodného žalobcu AD Značenie, s.r.o., pričom uvedeným uznesením okresný súd ustanovil do funkcie správcu JUDr. Róberta Faturu. Vyhlásením konkurzu bolo podľa § 47 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov konanie prerušené. Na základe výzvy bol kasačnému súdu dňa 2. mája 2019 doručený návrh správcu JUDr. Róberta Faturu na pokračovanie v konaní, čím sa v zmysle § 47 ods. 4 citovaného zákona správca stal žalobcom namiesto pôvodného žalobcu.

19. Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného v spojení s rozhodnutím správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2014 vo výške 1 659,94 eura, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH v celkovej výške 1 600 eur z faktúry č. 60/2014 vystavenej dňa 1. októbra 2014 dodávateľskou spoločnosťou PEDROS s.r.o. za prenájom reklamnej plochy na adrese Nábřežná 2A v Prievidzi za štvrtý štvrtrok 2014 v cene 8 000 eur bez DPH.

20. Žalovaný v súlade s názorom správcu dane spochybnil dodanie zdaniteľného plnenia fakturovaným dodávateľom PEDROS s.r.o. s poukazom na časový priebeh a sled na seba nadväzujúcich preukázaných zmluvných vzťahov a výpoveď konateľa dodávateľskej spoločnosti v čase uzatvorenia zmluvy o prenájme a vystavenia faktúry č. 60/2014, ktorý poprel podpísanie zmluvy o prenájme a vystavenie faktúry.

21. Žalobca si v zdaňovacom období október 2014 uplatnil právo na odpočet DPH vo výške 1 600 € z faktúry č. 60/2014 z 1. októbra 2014, ktorú vystavila spoločnosť PEDROS, s.r.o. za prenájom reklamnej plochy na adrese Nábřežná 2A v Prievidzi za štvrtý štvrtrok 2014 v cene 8.000 € bez DPH. Dátum zdaniteľného plnenia ako aj dátum splatnosti bol 31. október 2014.

22. Počas výsluchu konaného dňa 14. januára 2015 svedok V. T., bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti PEDROS, s.r.o., uviedol, že žiadnu činnosť pre spoločnosť nevykonával, nič nepodpisoval. Za spoločnosť konal jeden človek, ktorému vyhotovil splnomocnenie. O zmluve so žalobcom a o vystavených faktúrach nič nevedel.

23. Na žiadosť správcu dane žalobca predložil zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli uzavretú dňa 31. decembra 2010 žalobcom so spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli, uzavretú dňa 1. apríla 2014 žalobcom so spoločnosťou PEDROS, s.r.o. Predmetom zmluvy z roku 2010 bol nájom reklamnej plochy /panelu/ o rozmeroch 2.000 x 2.000 mm na budove Extrém na Nábřežnej ulici v Prievidzi. V prípade zmluvy z roku 2014 bol predmetom zmluvy nájom reklamnej plochy /panelu/ o rozmeroch 2.000 x 1.000 mm na budove Extrému na Nábřežnej ulici v Prievidzi. Splatnosť a spôsob platenia nájomného bol v oboch prípadoch dohodnutý tak, že nájomné sa bude platiť štvrťročne, faktúra bude vystavená k 15. dňu v mesiaci, ktorým sa končí príslušný štvrťrok a bude splatná do 14 dní od jej doručenia. V bode 9.2. zmluvy z roku 2014 bolo uvedené, že predmetná zmluva nahrádza v plnom rozsahu zmluvu o nájme a označení nájomcu, uzatvorenú dňa 31. decembra 2010 medzi spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a žalobcom.

24. Konatelia žalobcu R.. W. M. a R. V. W. počas ústneho pojednávania vykonaného dňa 26. februára 2015 uviedli, že reklama na Nábřežnej ulici je umiestnená asi 4 roky. Reklamnú tabuľu vyrobil a pomáhal osádzať na miesto p. W.. Pokiaľ ide o obchodnú spoluprácu so spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a PEDROS, s.r.o., v ich mene komunikoval s pánom Q. s tým, že zmluva bola uzatvorená prostredníctvom pošty.

25. V priebehu ústneho pojednávania vykonaného s konateľom žalobcu dňa 6. mája 2015 tento vysvetlil, že firma VÚB Leasing prenajala firme GOSAR zastúpenej pánom Q. celú budovu EXTRÉM v Prievidzi. Firma GOSAR prenajala dňa 15. novembra 2010 reklamné plochy na budove firme GOLAS. Firma GOLAS prenajala tieto reklamné plochy firme GOVLAS a dňa 15. novembra 2013 firme PEDROS, s ktorou dňa 1. apríla 2014 podpísal zmluvu žalobca.

26. 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.

27. Podľa § 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.

28. Podľa § 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.

29. 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.

30. 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 správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

31. Podľa § 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.

32. Pokiaľ mal žalobca za to, že podmienky na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. splnil, najvyšší súd uvádza, že splnenie podmienok 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 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. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu 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.

33. 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“.

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 skutočnosť rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 daňového poriadku). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 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.

35. Súdny dvor Európskej únie v rozsudku z 21.06.2012 v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 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 dovoľávať 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).

36. 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 ESD 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).

37. 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).

38. 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.

39. Preto neobstoí námetka žalobcu, že nemohol porušiť ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., nakoľko hmotný podklad obchodu (reklamná tabuľa na budove) existuje a žalobca tiež disponuje riadnou faktúrou od dodávateľa PEDROS, s.r.o ako platiteľa DPH. Splnenie zákonných podmienok nie je viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Ak je nárok na uznanie odpočtu dane podložený konkrétnou faktúrou, potom splnenie podmienky pre uznanie nároku nie je možné viazať len na reálne uskutočnenie fakturovaných dodávok tovarov a služieb, ale musí byť tiež preukázaná zhoda medzi skutočným dodávateľom a dodávateľom deklarovaným vo faktúre. Dôvodom neuznania odpočtu uplatneného žalobcom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie dodávateľom uvedeným na faktúre a žalobca svoje tvrdenie nepreukázal.

40. Vo vzťahu k namietanému prenosu dôkazného bremena na žalobcu najvyšší súd uvádza, že žalobca nesprávne interpretuje závery napadnutého rozsudku, keď konštatuje, že krajský súd pripisuje na ťarchu žalobcu zistenia ohľadne nedostatkov v prostredí dodávateľa, pričom žalobca má za to, že nenesie zodpovedať za dôkaznú povinnosť iného daňového subjektu. Najvyšší súd k tomu uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane na základe ním predloženej faktúry, musí byť potom schopný preukázať, že obchod bol reálne uskutočnený tak, ako je deklarovaný na predloženej faktúre; v prejednávanom prípade teda musí preukázať nielen to, že reklamná plocha bola poskytnutá, ale že prenájom reklamnej plochy poskytol dodávateľ uvedený na faktúre. Skutočnosť, že v prejednávanej veci bolo relevantne spochybnené dodanie od deklarovaného dodávateľa, nemožno interpretovať tak, že dôkazné bremeno spočívajúce na dodávateľovi žalobcu bolo prenesené na žalobcu. Dodanie od spoločnosti PEDROS s.r.o. deklaroval sám žalobca a na ňom teda spočívalo bremeno deklarovanú transakciu aj reálne preukázať.

41. Samotným predložením faktúry nie je vyčerpaná dôkazná povinnosť daňovníka, nakoľko nemožno prijať iný záver ako ten, že samotná faktúra bez ďalších podporných dôkazov nemôže relevantne preukázať splnenie podmienok pre nárok na odpočítanie dane. V prejednávanej veci správca dane svoje úlohy vyplývajúce mu z citovaných právnych noriem splnil a vo veci sám vykonával dokazovanie za účelom čo najpresnejšieho zistenia skutkového stavu, pričom zhromaždené dôkazy následne starostlivo vyhodnotil. Z preskúmaného rozhodnutia žalovaného pritom vyplýva, ktoré všetky dôkazy boli v konaní získané, ako ich správny orgán vzájomne vyhodnotil a k akým skutkovým záverom a z nich vyplývajúcim právnym záverom dospel. Podľa názoru najvyššieho súdu preto rozhodnutie žalovaného spĺňa zákonné požiadavky v zmysle § 63 ods. 1 a 5 daňového poriadku. Najvyšší súd nezistil žiadnu nelogickú či nezákonnú úvahu žalovaného, ktorú žalovaný vyvodzoval z informácií zhromaždených v priebehu daňovej kontroly a ktoré tvorili skutkový základ pre skutkové a právne závery žalovaného.

42. Najvyšší súd uvádza, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý uplatňuje nárok na odpočet z konkrétnej obchodnej transakcie; preto je jeho

povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak správca dane preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť, a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

43. Najvyšší súd dáva do pozornosti závery žalovaného, ku ktorým dospel v odôvodnení svojho rozhodnutia. Žalovaný poukazoval na nezrovnalosti predložených zmlúv, keď zmluva z 1. apríla 2014 mala plne nahrádzať zmluvu z 31. decembra 2010, pričom rozmery prenajímaného reklamného panelu nie sú zhodné. Spoločnosť GOVLAS s.r.o. mala podpísať zmluvu o prenájme reklamnej tabule žalobcovi 31. decembra 2010, teda ešte predtým, ako bola oprávnená disponovať s predmetom nájmu. Zmluva o prenájme reklamných panelov medzi prenajímateľom GOLAS, s.r.o. a nájomcom GOVLAS s.r.o. bola uzatvorená 14. januára 2013. Poskytnutie reklamnej plochy od spoločnosti PEDROS s.r.o. nepotvrdil ani jej konateľ V. T., ktorého podpis sa nachádza na zmluve i na faktúre, avšak do zápisnice správcu dane uviedol, že nič nepodpisoval, faktúru nevystavoval, žiadnu činnosť v spoločnosti nevykonával a žalobcu nepozná. Nemal žiadnu vedomosť o prenájme reklamnej plochy žalobcovi ani o úhrade faktúry. Účtovníctvo od spoločnosti PEDROS s.r.o. nebolo správcovi dane predložené k nahliadnutiu a jej splnomocnený zástupca je nekontaktný. Všetky zistenia správcu dane vo vzájomnej súvislosti relevantne spochybnili, že žalobcom deklarované dodanie boli uskutočnené dodávateľom uvedeným na ním predloženej faktúre, pričom žalobca v daňovom konaní nepreukázal opak a žiadnymi dôkazmi nepodložil fakturované obchodné transakcie.

44. 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.

45. 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).

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

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.