

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/14/2016
Identifikačné číslo spisu: 3016200136
Dátum vydania rozhodnutia: 31.01.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3016200136.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a sudcov JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): JUDr. Róbert Futura, správca konkurznej podstaty AD Značenie, s.r.o. v konkurze, so sídlom Centrum 18/23, 017 01 Považská Bystrica, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21402475/2015 zo dňa 07.12.2015, v konaní o podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/47/2016-30 zo dňa 02.08.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/47/2016-30 zo dňa 02.08.2016 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 21402475/2015 zo dňa 07.12.2015. Týmto rozhodnutím bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Trenčín č. 20844131/2015 zo dňa 17.09.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil správca dane žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2014 vo výške 1.657,53 €, keď správca dane neuznal žalobcovi právo odpočítať si DPH z dodávateľskej faktúry od dodávateľa spoločnosti GOVLAS, s.r.o. z dôvodu, že žalobca nepreukázal, že zdaniteľné plnenie uskutočnila uvedená osoba na faktúre, spoločnosti GOVLAS, s.r.o. nevznikla daňová povinnosť z titulu skutočného dodania služby, čo je zákonnou podmienkou na priznanie nároku na odpočet DPH na vstupe. Išlo o faktúru č. 6/2014 zo dňa 02.01.2014, ktorú vystavila spoločnosť GOVLAS, s.r.o. vo výške 8.000,- € za prenájom reklamnej plochy na adrese M. X F. U. za I. štvrtýrok 2014 v cene 8 000,- € + DPH. Správcom dane bolo zistené, že vystavovateľ sporných faktúr

spoločnosť GLOVLAS, s.r.o. a súčasný konateľ U. P. sú nekontaktní. Na žiadosť správcu dane žalobca predložil zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli uzavretú dňa 31.12.2010 medzi žalobcom a spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli uzavretú dňa 01.04.2014 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 M.Q. E. F. U.. Konateľ žalobcu I.. L. P. počas ústneho pojednávania vykonaného dňa 26.2.2015 uviedol, že reklama na Nábřežnej ulici je umiestnená asi 4 roky. Reklamnú tabulu vyrobil a pomáhal osádzať na miesto U.. L.. Pokiaľ ide o obchodnú spoluprácu so spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a PEDROS, s.r.o., v ich mene komunikoval s pánom Y. P. tým, že zmluva bola uzatvorená cestou pošty. V priebehu ústneho pojednávania vykonaného s konateľom žalobcu dňa 06.05.2015 tento vysvetlil, že firma VÚB Leasing prenajala firme GOSAR zastúpenej pánom Y. celú budovu EXTRÉM v Prievidzi. Firma GOSAR prenajala dňa 15.11.2010 reklamné plochy na budove firme GOLAS. Firma GOLAS prenajala tieto reklamné plochy firme GOVLAS a dňa 15.11.2013 firme PEDROS, s ktorou dňa 01.04.2014 podpísali zmluvu. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť VÚB Leasing, a.s. ako kupujúci uzatvorila dňa 12.11.2010 kúpnu zmluvu s predávajúcim T. Y. Predmetom prevodu boli nehnuteľnosti zapísané na LV č. 8202 pre k. ú. Prievidza, ktoré sa stali predmetom nájmu podľa Lizingovej zmluvy č. 170310 zo dňa 12.11.2010 medzi prenajímateľom VÚB Leasing, a.s. a nájomcom GOSAR, s.r.o.

V písomnom vyjadrení zo dňa 09.07.2015 žalobca k veci uviedol, že firma VÚB Leasing má uzavretú leasingovú zmluvu č. 170310 zo dňa 12.11.2010 s firmou GOSAR, ktorá dňa 15.11.2010 prenajala firme GOLAS, s.r.o. vonkajšiu časť budovy EXTREME. Firma GOLAS, s.r.o. prenajala dňa 14.1.2013 firme GOVLAS, s.r.o. nájomné panely na budove EXTREME a dňa 25.11.2013 firme PEDROS, s.r.o. Na podloženie svojich tvrdení žalobca predložil správcovi dane zmluvu o prenájme reklamných panelov - prenajímateľ GOSAR s.r.o. a nájomca GOLAS, s.r.o., ktorá bola uzavretá 15.11.2010; zmluvu o prenájme reklamných panelov - prenajímateľ GOLAS, s.r.o. a nájomca GOVLAS spol. s r. o., ktorá bola uzavretá 14.01.2013; zmluvu o prenájme reklamných panelov - prenajímateľ GOLAS, s.r.o. a nájomca PEDROS s.r.o., ktorá bola uzavretá dňa 25.11.2013; zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli - prenajímateľ PEDROS s.r.o. a nájomca AD značenie, s.r.o. ktorá bola uzavretá dňa 01.04.2014; zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli - prenajímateľ GOVLAS, s.r.o. a nájomca AD značenie, s.r.o., ktorá bola uzavretá dňa 31.12.2010.

2. Po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu má súd za to, že preskúmané rozhodnutia orgánov verejnej správy, vrátane ich postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu, sú v medziach žaloby v súlade so zákonom, nakoľko majú oporu vo vykonanom dokazovaní a v nálezite zistenom skutkovom stave, ktorý bol správne právne posúdený, majú na vedomí, že predmetom žaloby neboli skutkové otázky.

3. Medzi účastníkmi konania zostala spornou len okolnosť, či fakturovaný dodávateľ, spoločnosť GOVLAS, s.r.o., bola aj skutočným dodávateľom zdaniteľného plnenia podľa faktúry č. 6/2014 zo dňa 02.01.2014, ktorú predložil žalobca správcovi dane na účely daňovej kontroly

4. Podľa tvrdenia žalobcu právnym titulom fakturácie zo strany spoločnosti GOVLAS, s.r.o., a tým pádom aj dôvodom vydania sporenej faktúry č. 6/2014 zo dňa 02.01.2014 spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. bola zmluva o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli zo dňa 31.12.2010. Ako ďalej vyplynulo z oboznámeného vyššie popísaného reťazca na seba nadväzujúcich zmlúv, ktoré neboli predmetom sporu, spoločnosť GOVLAS, s.r.o. nadobudla dispozičné právo nakladať s reklamnými panelmi na plášti budovy EXTREME na Nábřežnej budove v Prievidzi až uzatvorením zmluvy o prenájme reklamných panelov so spoločnosťou GOLAS dňa 14.01.2013 bez toho, aby bolo preukázané, že by prenájom reklamných panelov v rozhodnom zdaňovacom období posunula ďalej akejkolvek inej spoločnosti. Otázniky nad celým obchodným prípadom vyvoláva aj fakt, že sporná faktúra bola vystavená v rozpore so zmluvou zo dňa 31.12.2010, podľa ktorej úhrada sa vykoná na základe faktúry vystavenej k 15. dňu mesiaca, ktorým sa končí štvrtý rok. Zistené skutočnosti tak vylučujú, aby

spoločnosť GOVLAS, s.r.o. v roku 2010 mohla prenajať žalobcovi reklamné panely, nakoľko v tom čase k ním nemala dispozičné právo /nebola ich vlastníkom ani nájomcom/, resp. vykonané dôkazy nepreukazujú, že by spoločnosť GOVLAS, s.r.o. v januári 2014 prenajímala žalobcovi reklamné plochy, za čo by bola oprávnená si od žalobcu uplatňovať peňažné protiplnenie deklarované na faktúre č. 6/2014. Pochybnosti správcu dane sú tak založené na relevantných faktoch, ktoré nesvedčia možnosti, aby v rozhodnom zdaňovacom období január 2014 mohla spoločnosť GOVLAS, s.r.o. reálne poskytnúť žalobcovi do nájmu reklamné panely. Na základe uvedených skutočností ma preto správny súd za to, že faktúra č. 6/2014 nepredstavuje zákonný podklad na fakturáciu nájomného a DPH žalobcovi. Pretože spoločnosť GOVLAS, s.r.o. nemohla v roku 2014 reálne dodať žalobcovi reklamné plnenie, existenciu ktorého správca dane nespochybňoval, nevznikla jej z tohto dôvodu daňová povinnosť /ale len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre/, ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH uvedenej na sporenej faktúre od spoločnosti GOVLAS, s.r.o. ako dodávateľa služby.

5. Na základe uvedených skutočností mal preto správny súd za to, že faktúra č. 6/2014 zo dňa 02.01.2014 nepredstavuje zákonný podklad na fakturáciu nájomného a DPH žalobcovi. Pretože spoločnosť GOVLAS, s.r.o. nemohla reálne dodať žalobcovi reklamné plnenie, existenciu ktorého správca dane nespochybňoval, nevznikla jej z tohto dôvodu daňová povinnosť (ale len formálne z dôvodu uvedenia na faktúre), ktorá by následne zakladala nárok žalobcu na odpočet DPH uvedenej na sporenej faktúre od spoločnosti PEDROS, s.r.o. ako dodávateľa služby.

6. Správny súd ďalej poukázal na to, že pokiaľ ide o námietky žalobcu týkajúce sa toho, kto a v akom rozsahu znáša v daňovom konaní dôkazné bremeno, bolo podľa súdu potrebné si uvedomiť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH sú stanovené kumulatívne a objektívne, t.j. na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet DPH. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a za dobromyseľnosti daňového subjektu (žalobcu). Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby daňový subjekt, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné plnenie bolo reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Samotná faktúra a doklady o ich úhrade sú len formálnou podmienkou uplatnenia si nároku na odpočítanie DPH na vstupe, nie však postačujúcou, pokiaľ nie sú odrazom reálneho plnenia. Ak daňové a účtovné doklady (faktúry, doklady o úhrade a pod.) neodrážajú materiálne plnenie a boli vystavené bez skutkovej podstaty, nemôže byť žalobcovi na základe takýchto podkladov a zhodného tvrdenia účastníkov fakturovaného obchodu priznané právo na odpočet DPH.

7. Podľa správneho súdu bolo základnou povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu preukázať, že má na jeho vrátenie dane právny nárok. Následne správca dane je oprávnený a zároveň i povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane, alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybni deklarovaný zdaniiteľný obchod, bolo na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil (vyvrátil), inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane.

8. Súd mal za to, že pochybnosti správcu dane a žalovaného sú založené na skutočnostiach, ktoré vyplynuli z dokazovania vykonaného správcou dane za účelom preverenia tvrdení žalobcu. Správca dane správne zameral a rozšíril dokazovanie aj na skutočnosti, ktoré presahujú rámec právnej sféry vplyvu žalobcu, t.j. aj na právne vzťahy dodávateľa deklarovaného na sporenej faktúre, vrátane jeho dodávateľov, majúci na vedomí, že žalobcu nemožno v tomto smere zaťažiť dôkazným bremenom, nakoľko dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne.

9. Správny súd zhrnul, že v súdenom prípade dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si nárok na odpočet DPH zo sporenej faktúry uplatnil, a preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami a v súlade so skutočnosťou. Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukazovanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu,

a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno.

10. S poukazom na uvedené preto súd vyhodnotil námietky za nedôvodné. Bol to práve správca dane, ktorý v súlade s § 46 ods. 5 a 24 ods. 2 daňového priadku vlastným aktívnym preverovaním a dokazovaním spochybnil dodanie predmetu nájmu fakturovaným dodávateľom, čím sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý preukázané pochybnosti nevyvrátil. Okrem iného argumentácia žalobcu založená na poukazovaní na súdnu judikatúru tým spôsobom, že len stroho odcituje právnu vetu judikátu bez objasnenia, či sa skutkovo viaže na prejednávany prípad, je nepostačujúce z dôvodu neurčitého a všeobecného tvrdenia. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť

11. Proti predmetnému rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal sťažovateľ - žalobca kasačnú sťažnosť, v ktorej dal do pozornosti kasačného súdu, že predmetom sporu vo veci samej je neuznanie odpočítania DPH v sume 1 657,53 €, ktorú si žalobca uplatnil v mesiaci január 2014 z faktúry č. 6/2014 od dodávateľskej spoločnosti GOVLAS, s.r.o. za nákup služby - reklamy umiestnenej na budove. Žalovaný ako právny titul neuznania odpočtu DPH uvádzal údajné porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, ktorý ustanovuje, že právo na odpočítanie dane (vstup) vzniká platiteľovi v deň, keď predávajúcemu vznikla daňová povinnosť (výstup). Žalobca poukázal na to, že hmotný podklad obchodu (reklamná tabuľa na budove) bezrozporne existuje a nie je predmetom sporu. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH vznikla predávajúcemu spoločnosti GOVLAS, s.r.o. daňová povinnosť dňom dodania služby (reklamy), preto aj žalobcovi ako kupujúcemu vznikol nárok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH - teda uvedené ustanovenie zákona o DPH nemohlo byť porušené. Žalovaný ako právny titul neuznania odpočtu dane ďalej uviedol údajné porušenie § 49 ods. 2 zákona o DPH, ktoré ustanovuje, že kupujúci platiteľ si môže odpočítať daň, ktorá je voči nemu uplatnená iným platiteľom. Dodávateľ GOVLAS, s.r.o. je riadne registrovaný platiteľ DPH - teda uvedené ustanovenie zákona o DPH nemohlo byť porušené. Žalovaný ako právny titul neuznania odpočtu dane napokon uviedol údajné porušenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktoré ustanovuje, že kupujúci platiteľ si môže uplatniť právo na odpočítanie, ak má faktúru od platiteľa. Žalobca disponuje riadnou a úplnou faktúrou od dodávateľa GOVLAS, s.r.o. ako platiteľa DPH - teda ani uvedené ustanovenie zákona o DPH nemohlo byť porušené. Žalovaný svoje tvrdenia o porušení vyššie uvedených ustanovení zákona o DPH opiera len a výhradne o nedostatky v prostredí dodávateľa, a krajský súd tieto jeho závery odobril. Napríklad správca dane zistil, že vystavovateľ sporných faktúr, spoločnosť GOVLAS, s.r.o. a súčasný konateľ U.ý sú nekontaktní, v dôsledku čoho nie je možné overiť jeho účtovníctvo a zaplatenie dane na výstupe.

12. Krajský súd uvádza, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane musí byť schopný preukázať, že plnenie bolo reálne uskutočnené práve osobou uvedenou na faktúre (posledná veta bodu 28 rozsudku). Krajský súd ďalej uvádza svoje úvahy o dôkaznom bremene v bode 31 a 32 rozsudku, z ktorých úvah citujeme: „Správca dane následne verifikoval skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého bolo možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu, a na ktoré sa viaže jeho dôkazné bremeno“. Krajský súd akoby na jednej strane uznával, že dôkazné bremeno žalobcu nie je neohraničené, ale žalobu vo výroku zamietol, teda de facto pripisuje na ťarchu žalobcu aj zistenia, že dodávateľ je v súčasnosti nekontaktný a nemožno preveriť jeho účtovníctvo a zaplatenie dane. Odôvodnenie krajského súdu preto vyznieva ako vnútorne rozporné a nepreskúmateľné.

13. Žalobca tiež upozornil, že daňové orgány aj krajský súd sa tiež nesprávne zamerali na nepodstatnú otázku, či dodávateľ mal dispozičné právo dodať plnenie - poskytnúť reklamnú plochu na budove. Podľa ustáleného výkladu zákona o DPH je však predmetom DPH každé plnenie, bez ohľadu na platnosť alebo neplatnosť zmluvných vzťahov. Teda dodávateľovi GOVLAS, s.r.o. vznikla riadna daňová povinnosť z dodania služby (nie z formálneho uvedenia DPH na faktúre) na výstupe podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a následne žalobcovi riadne vznikol nárok na odpočítanie dane na vstupe podľa § 49 ods. 1 a 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Pokiaľ daňové orgány identifikovali nejaké porušenie zákona u

dodávateľa GOVLAS, s.r.o. musia postihovať jeho, nie žalobcu ako odberateľa zmarením jeho odpočtu dane, lebo takýto postup má znaky neprípustnej kolektívnej viny. Pokiaľ daňové orgány nedokážu vybrať daň od predávajúceho na výstupe, ide to na základe zásady primeranosti a proporcionality na ich ťarchu, nie na ťarchu žalobcu zmarením jeho odpočtu dane na vstupe - lebo žalobca si svoje povinnosti, ktoré možno spravodlivo od neho požadovať, riadne splnil. Žalobca tiež poukázal na podstatu sťažnosti, a to je otázka spravodlivého dôkazného bremena. 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. Daňové orgány zamerali svoje dokazovanie nesprávnym smerom, keď overovali skutočnosti v prostredí dodávateľa, ktoré skutočnosti nemôže žalobca ovplyvniť, za ne nezodpovedá a teda logicky nemôžu patriť do dôkazného bremena žalobcu, ktoré by bolo možné od neho spravodlivo požadovať. Odpočítanie dane žalobcom nemôže byť zmarené tým, že jeho dodávateľ z roku 2014 je v roku 2016 nekontaktný a nemožno overiť jeho účtovníctvo ani jeho zaplatenie dane na výstupe. Poukázal v tejto súvislosti na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp.zn. 5Sžf/49/2010, 3Sžf/1/2011, 6Sžf/10/2012 a rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03, Bonik, C-285/11 a namietal, že krajský súd sa s nimi vysporiadal nedostatočne. Nedostatky v prostredí dodávateľa nepatria do dôkazného bremena kupujúceho zakladajúceho zmarenie odpočtu dane, okrem splnenia dvoch súbežných podmienok, a to preukázaného podvodu a skutočnosti, že kupujúci o tom vedel alebo mal vedieť, čo nie je tento prípad.

14. Na základe uvedeného žiadal, aby Najvyšší súd SR preskúmal zákonnosť rozsudku Krajského súdu v Trenčíne sp.zn. 11S/47/2016-30 zo dňa 02.08.2016 a tento rozsudok podľa § 462 ods. 2 SSP zmenil tak, že sa ruší rozhodnutie žalovaného o odvolaní č. 21402475/2015 zo dňa 07.12.2015 a vec sa mu vracia na ďalšie konanie; súčasne aby zaviazal žalovaného právnym názorom zrušiť súvisiace prvostupňové rozhodnutie DÚ Trenčín č. 20844131/2015 zo dňa 17.09.2015 bez nároku na ďalšie konanie vo veci samej, lebo na neho nie je právny dôvod a nadväzne vo veci samej nebol porušený zákon o DPH a aby Najvyšší súd SR zaviazal žalovaného uhradiť trovy súdneho konania.

III.

Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril písomne, stotožnil sa s dôvodmi uvádzanými vo vyjadrení k žalobe a zotrval na nich, mal za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správcu dane sú vydané na základe spoľahlivo zisteného skutkového stavu a v súlade s právnymi predpismi, žiadal kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

16. V priebehu konania pred kasačným súdom, tento zistil, že na žalobcu bol Okresným súdom Trenčín č.k. 38K/12/2018-241 zo dňa 16.10.2018 vyhlásený konkurz dňa 24.10.2018. Za správcu konkurznej podstaty bol ustanovený T. D. N., P. P., K. XX/XX, U. Q.. Z tohto dôvodu s poukazom na ustanovenie § 44 ods. 1 zákona č. 7/2005 Z.z. kasačný súd konal priamo zo správcom konkurznej podstaty žalobcu.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (§ 11 písm. g/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie predchádzajúce jeho vydaniu postupom podľa § 452 SSP, v rozsahu dôvodov kasačnej sťažnosti (§ 453 SSP) a dospel k záveru, že sťažnostný návrh nie je dôvodný. Rozhodol bez nariadenia pojednávania podľa ustanovenia § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk.

18. 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:

19. Žalobca si v zdaňovacom období december 2014 uplatnil právo na odpočet DPH vo výške 1 600,- € z faktúry č. 6/2014 zo dňa 02.01.2014, ktorú vystavila spoločnosť GOVLAS, s.r.o. za prenájom reklamnej plochy na adrese Nábřežná 2A v Prievidzi za prvý štvrťrok 2014 v cene 8 000,- € plus DPH. Dátum zdaniteľného plnenia bol uvedený deň 31.01.2014, kedy bola faktúra aj splatná. Správcom dane bolo zistené, že vystaviteľ sporných faktúr spoločnosť GOVLAS, s.r.o. a súčasný konateľ U. P. sú nekontaktní. Bývalý konateľ spoločnosti, svedok A. U., ktorý bol činný v čase vystavenia faktúry, so správcom dane nespolupracoval a na predvolanie na výsluch sa nedostavil

20. Na žiadosť správcu dane žalobca predložil zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli uzavretú dňa 31.12.2010 žalobcom so spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli, uzavretú dňa 01.04.2014 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 31.12.2010 medzi spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a žalobcom.

21. Konateľ žalobcu I. L. P. počas ústneho pojednávania vykonaného dňa 26.02.2015 uviedol, že reklama na Nábřežnej ulici je umiestnená asi 4 roky. Reklamnú tabulu vyrobil a pomáhal osádzať na miesto U. L. P. Pokiaľ ide o obchodnú spoluprácu so spoločnosťou GOVLAS, s.r.o. a PEDROS, s.r.o., v ich mene komunikoval s U. Y. s tým, že zmluva bola uzatvorená cestou pošty.

22. V priebehu ústneho pojednávania vykonaného s konateľom žalobcu dňa 06.05.2015 tento vysvetlil, že firma VÚB Leasing prenajala firme GOSAR zastúpenej U. Y. celú budovu EXTRÉM v Prievidzi. Firma GOSAR prenajala dňa 15.11.2010 reklamné plochy na budove firme GOLAS. Firma GOLAS prenajala tieto reklamné plochy firme GOVLAS a dňa 15.11.2013 firme PEDROS, s ktorou dňa 01.04.2014 podpísali zmluvu.

23. Správca dane ďalej zistil, že spoločnosť VÚB Leasing, a.s. ako kupujúci uzatvorila dňa 12.11.2010 kúpnu zmluvu s predávajúcim T. Y. Predmetom prevodu boli nehnuteľnosti zapísané na LV č. 8202 pre k.ú. Prievidza, ktoré sa stali predmetom nájmu podľa Lízingovej zmluvy č. 170310 zo dňa 12.11.2010 medzi prenajímateľom VÚB Leasing, a.s. a nájomcom GOSAR, s.r.o..

24. V písomnom vyjadrení zo dňa 09.07.2015 žalobca k veci uviedol, že firma VÚB Leasing má uzavretú leasingovú zmluvu č. 170310 zo dňa 12.11.2010 s firmou GOSAR, ktorá dňa 15.11.2010 prenajala firme GOLAS, s.r.o. vonkajšiu časť budovy EXTREME. Firma GOLAS, s.r.o. prenajala dňa 14.01.2013 firme GOVLAS, s.r.o. nájomné panely na budove EXTREME a dňa 25.11.2013 firme PEDROS, s.r.o. Na podloženie svojich tvrdení žalobca predložil správcovi dane zmluvu o prenájme reklamných panelov - prenajímateľ GOSAR s.r.o. a nájomca GOLAS, s.r.o., ktorá bola uzavretá 15.11.2010; zmluvu o prenájme reklamných panelov - prenajímateľ GOLAS, s.r.o. a nájomca GOVLAS spol. s r.o., ktorá bola uzavretá 14.01.2013; zmluvu o prenájme reklamných panelov - prenajímateľ GOLAS, s.r.o. a nájomca PEDROS s.r.o., ktorá bola uzavretá dňa 25.11.2013; zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli - prenajímateľ PEDROS s.r.o. a nájomca AD značenie, s.r.o., ktorá bola uzavretá dňa 01.04.2014; zmluvu o nájme a označení nájomcu na reklamnom paneli - prenajímateľ GOVLAS, s.r.o. a nájomca AD značenie, s.r.o., ktorá bola uzavretá dňa 31.12.2010.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

29. 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 zneužitelnosti 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.

30. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu SR 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“.

31. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci

daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane (§ 44 ods. 1 zákona č. 563/2009 Zb.). Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zákona 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.

32. Argumentačne si kasačný 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).

33. 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). (bližšie v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4SŽf/32/2012 zo dňa 27.11.2012).

34. 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 obstarat' 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 čímkoľvek, čo by preukazovalo realnosť samotného obchodu.

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto predmetnému rozsudku nie je opravný prostriedok prípustný.