



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Baricovej a členiek senátu JUDr. Eleny Krajčovičovej a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci žalobkyne obchodnej spoločnosti **A., s. r. o., so sídlom v Č.**, zastúpenej **JUDr. B., advokátom so sídlom v Č.**, proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/2458-15903/2008/993168-r zo dňa 11. februára 2008, na odvolanie žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/44/2008-55 zo dňa 07. júla 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 21S/44/2008-55 zo dňa 07. júla 2009 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **n e p r i z n á v a .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobkyne, ktorou sa domáhala preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/2458-15903/2008/993168-r zo dňa 11. februára 2008. Týmto rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobkyne proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Čadci č. 654/230/48566/07/Bos zo dňa 24. októbra 2007, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2005 v sume 82.453,- Sk s odôvodnením, že správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval obchodnú spoluprácu žalobkyne s obchodnou spoločnosťou T., a. s., pričom dňa 06.03.2007 bolo zistené, že nákup tovaru nebol realizovaný od spoločnosti T., a. s. uvedenej na faktúrach, na základe čoho nedošlo k splneniu podmienok pre odpočítanie dane podľa ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, resp. v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon o DPH“).

Krajský súd v Žiline posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 ods. 1 a § 51 zákona o DPH , pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že v daňovom konaní nebolo preukázané, že tovar nebol realizovaný od spoločnosti T., a. s. uvedenej na faktúrach, na základe čoho nedošlo k splneniu podmienok pre odpočítanie dane podľa ustanovení § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, pričom v danom prípade nebolo podstatné, že náhradné diely použil žalobca vo vzťahu k ďalším subjektom, ale je rozhodujúce a bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že tento tovar bol dodaný obchodnou spoločnosťou T., a. s., ktoré vystavila sporné faktúry. Preto krajský súd považoval napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za vecne správne a žalobu preto zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa § 246c OSP v spojení s § 142 ods. 1 OSP tak, že žalovanému napriek jeho úspechu v konaní ich náhradu nepriznal, pretože si ich náhradu neuplatnil.

Proti tomuto rozsudku podala v zákonnej lehote odvolanie žalobkyňa žiadajúc zrejme (posudzujúc odvolanie podľa jeho obsahu, keďže v ňom absentuje odvolací návrh), aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil na ďalšie konanie. Nesúhlasila s názorom krajského súdu, že neuniesla v daňovom konaní dôkazné bremeno. Žalobkyňa namietala, že skutočnosti o dodaní tovaru boli jednoznačne preukázané. Nepovažuje za seriózne zo strany správnych orgánov požadovať ďalšie dôkazy „skutočného“ dodania tovaru, pretože tieto by si museli vymýšľať, nakoľko okrem tých dôkazov, ktoré produkovali inými dôkazmi nedisponujú. Produkované dôkazy podľa názoru žalobkyne potvrdzujú reálnosť obchodu. Uviedla, že dôkazy ako označenie áut, ktoré tovar priviezli, mená vodičov a podobne, nie je možné uviesť, pretože pre odstup času a obvyklosť dodávok tovaru takýmto spôsobom aj od iných dodávateľov to nie je možné. Takýto nátlak na produkovanie dôkazov považuje žalobkyňa za stavu, keď inak všetky náležitosti dodávky tovaru (vyúčtovanie nákupu), jeho použitie a zúčtovanie (odber konečným spotrebiteľom) boli preukázané za neprimeraný. Ďalej uviedla, že zo strany žalovaného ani správcu dane nebol produkován žiaden dôkaz o tom, že sporný tovar mal iný pôvod ako do označeného predávajúceho, pričom sa nejednalo o doklady na tovar vystavené neexistujúcim subjektom. Ďalej poukazovala na to, že rámcový priestor obchodu bol dohodnutý so spoločnosťou za ktorú konala A. K. a následne záväzky ohľadne jednotlivého dodania tovaru boli realizované pravdepodobne s osobami, ktoré ňou boli na to oprávnené, ktoré tovar odovzdali a prevzali aj dohodnutú cenu za plnenie. Uviedla, že nemôže byť na ťarchu registrovaného daňového subjektu, že osoba, ktorá mu tovar dodala má vnútorné nezrovnalosti (komu a na aké účely vystavovala doklady a odovzdávala peniaze a či si ich potom s týmito zúčtovala) a že si riadne neplní svoje základné povinnosti voči štátu, pretože sa jedná o osobitnú zodpovednosť tohto subjektu, avšak bez vzťahu k žalobkyni.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobkyne nevyjadril, odvolací návrh nepodal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods.1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.supcourt.gov.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c

ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobkyne nie je možné priznať úspech.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/2458-15903/2008/993168-r zo dňa 11. februára 2008, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobkyne proti dodatočnému platobnému výmeru Daňového úradu Čadca č. 654/230/48566/07/Bos zo dňa 24.10.2007, ktorým správca dane vyrubil žalobkyni rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2005 v sume 82.453,- Sk.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, resp. v znení účinnom v rozhodnom období (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) 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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiskálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje

osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní, 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. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektami a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona o správe daní, daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že žalobkyňa v konaní nepredložila relevantný dôkaz o tom, že náhradné diely fakturované faktúrami č. 1118/021205 zo dňa 02.12.2005, č. 1119/0612054 zo dňa 06.12.2005, č. 1120/12120502 zo dňa 12.12.2005, č. 1121/1612052 zo dňa 16.12.2005, č. 1122/2112052 zo dňa 21.12.2005, č. 1123/2112051 zo dňa 21.12.2005, č. 1124/2212051 zo dňa 22.12.2005 a č. 1125/2812052 zo dňa 28.12.2005 boli dodané spoločnosťou T., a. s. ako dodávateľom, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods.1 zákona o DPH (spoločnosti T., a. s. nevznikla daňová povinnosť, pretože nedodala tovar) a tiež nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar). Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH 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 za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, 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 zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobkyňa v konaní nepreukázala, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými faktúrami boli dodané spoločnosťou T., a. s. ako dodávateľom. Žalobkyňa v konaní okrem vyššie označených faktúr nepredložila žiadne iné dôkazy o tvrdených skutočnostiach (napr. označenie spoločnosti uskutočňujúcej prepravu, označenie vozidiel, ktoré mali náhradné diely

doviesť, označenie vodičov týchto vozidiel, označenie skladníkov a pod.). Správca dane cestou dožiadaného správcu dane spoločnosti T., a. s. Daňového úradu Liptovský Mikuláš zistil, že spoločnosť T., a. s. sa na udanej adrese nenachádza a nemá tam ani prenajatý žiaden priestor. Správca dane preto zaslal predvolanie štatutárnemu orgánu a predsedníčke predstavenstva A.. Spoločnosť T., a. s. ani prostredníctvom svojich orgánov žiadne doklady ku kontrole nepredložila. Vzhľadom k uvedenému správca vyzval žalobkyňu na predloženie dokladov preukazujúcich obchodnú spoluprácu so spoločnosťou T., a. s.. Žalobkyňa predložila v daňovom konaní iba zmluvu o spolupráci uzavretú medzi odberateľom A., s. r. o., a dodávateľom T., a. s. zo dňa 01.09.2005, ktorú za dodávateľa podpísala predsedníčka predstavenstva spoločnosti T., a. s. Alena K., čestné vyhlásenie A. o spolupráci so žalobkyňou zo dňa 28.03.2007. Podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu v Žiline za označenú spoločnosť konajú vždy dvaja členovia predstavenstva a vždy dvaja členovia predstavenstva podpisujú v mene spoločnosti. Z uvedeného dôvodu je uvedená zmluva o spolupráci právne neúčinná. Navyiac Alena K. bola vypočutá príslušníkmi Policajného zboru, Úradu boja proti korupcii, kde uviedla, že podpisovala len čisté pokladničné bloky a vyberala peniaze z účtu spoločnosti T., a. s., ktoré hneď odovzdávala inej osobe.

Žalobkyňa tak v konaní neuniesla dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pokiaľ žalobkyňa v odvolaní namietala, že skutkový stav nebol preukázaný dostatočne, najvyšší súd sa s touto námietkou zhodne s názorom súdu prvého stupňa nestotožňuje. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. K tejto námietke dáva najvyšší súd žalobkyni do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Preto bolo povinnosťou žalobkyne preukázať pravdivosť, že predmetný tovar – náhradné diely bol skutočne dodaný spoločnosťou T., a. s.. Nebolo povinnosťou správcu dane ani žalovaného preukazovať daňovému subjektu, že predmetný tovar mal iný pôvod ako bol deklarovaný na faktúrach.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu teda nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu, alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobkyne uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s odôvodnením jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

P o u č e n i e : Pr o t i t o m u t o r o z s u d k u o d v o l a n i e n i e j e p r í p u s t n é .

V Bratislave dňa 18.mája 2010

JUDr. Jana Baricová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková