



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Milana Moravu a JUDr. Jarmily Urbancovej v právnej veci žalobcu: **T., s.r.o.**, P.B., *právne zast. AK C. D. U., s.r.o., T.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo SR, Banská Bystrica, Nová ul. č. 13, adresa na doručovanie: Daňové riaditeľstvo SR Banská Bystrica, Oddelenie daňového konania Trenčín, K dolnej stanici č. 22, Trenčín**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10084-80454/2010/990618-r zo dňa 16. júla 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/49/2010-109 zo dňa 8. marca 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/49/2010 -109 zo dňa 8. marca 2011 **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 Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10084-80454/2010/990618-r zo dňa 16.7.2010, ktorým žalobca potvrdil rozhodnutie – platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/12237/10/Mar zo dňa 22.3.2010, ktorým mu bol dovyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 vo výške 2.024,33 Eur z dôvodu, že neboli splnené podmienky nároku na odpočet DPH podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

Krajský súd v Trenčíne posudzujúc zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 ods. 2 zákona o DPH, § 51 ods. 1 zákona o DPH, § 71 ods. 1 písm. f/ a g/ zákona č. 222/2004 Z.z., pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal dodanie tovaru – vykonanie reklamnej kampane a preto ani dodávateľ nemohol žalobcovi účtovať dodanie služieb.

Podľa názoru krajského súdu žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane a to nielen formálne predložením písomných dokladov, ale aj preukázaním materiálneho podkladu z ktorého by bolo zrejmé, že spoločnosť D. S. s.r.o. uskutočnila zdaniteľné obchody, pretože nezabezpečovala vysielanie reklamy pre žalobcu priamo, ale realizovanie reklamy mala zabezpečiť prostredníctvom ďalších spoločností. Zo zistenia správcu dane sa nepreukázalo, že reklama pre žalobcu bola skutočne odvysielaná. Žalobca predložil súdu doklady, z ktorých malo svedčiť, že nárast počtu predajní a počtu zamestnancov podľa žalobcu súvisel s odvysielanými reklamnými spotmi. Z faktúry č. 20070158 vyplýva, že žalobca zaplatil za august 2007 reklamnú kampaň sieti súkromných rozhlasových staníc (174 spotov) sumu 352.002,- Sk z toho 19 % DPH predstavovala 56.202,- Sk. Tvrdenie žalobcu o účelne vynaložených prostriedkoch do reklamy sa javí ako pochybné a to aj vzhľadom na nárast počtu zamestnancov v rokoch 2007 -2008 ako aj vzhľadom na počet jeho predajní v tomto období. Žalobca tvrdil, že v januári 2007 mal jednu predajňu náradia a dve predajne T., v ktorých zamestnával 7 zamestnancov, v decembri 2008 mal už dve predajne náradia a tri predajne T., v ktorých zamestnával 16 zamestnancov. V tejto súvislosti súd poukázal aj na odôvodnenie rozsudku tunajšieho krajského súdu z 26.1.2011 č.k. 11S/87/2010-77, ktorým bola zamietnutá žaloba žalobcu v obdobnej veci, t.j.

preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného o dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november až december 2007.

Podľa súdu spoločná žaloba je neurčitá, nekonkrétna s viackrát opakovanými všeobecnými námietkami. Žalobca nerozobral konkrétne zdaňovacie obdobie danej veci august 2011 tak, aby bolo zrejmé, na základe ktorých konkrétnych dôkazov si uplatnil odpočet DPH v súlade so zákonom. Rozhodnutia žalobca napáda zo všetkých dôvodov uvedených v § 250j ods. 2, pričom ale nenamietal zistený skutkový stav. Žalobca len všeobecne považoval závery daňových orgánov o porušení ustanovenia § 49 a 51 zákona o DPH za nezákonné a neústavné a tým, že splnil podmienky pre uplatnenie odpočtu DPH predložením faktúr zmluvy a dokladu o úhrade, ktoré mal zaúčtované aj jeho dodávateľ, zdôvodňoval nesprávnosť postupu a právnych záverov správcu dane.

Žalobca v prejednávanej veci podľa krajského súdu neunesol dôkazné bremeno, pretože nesplnil podmienku dostatočného preukázania zdaniteľných obchodov. Daňové doklady nie sú sami o sebe ešte dôkazom, že k určitému plneniu došlo, sú len potvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí daňový subjekt preukázať aj inak, ak je ich vierohodnosť spochybnená počas daňovej kontroly. Žalobca sa mylne domnieval, že musí dokazovať skutočnosti za iného, pretože ak vznikli počas daňovej kontroly pochybnosti, musí sám žalobca preukazovať splnenie zákonných podmienok na odpočet dane.

V hlave 2 a 3 žaloby, žalobca poukázal na porušenie základných zásad daňového konania, ktoré vymenoval, avšak bez konkrétnych súvislostí s prejednanou vecou a s poukazom na konkrétne porušenie zásady daňového konania vo vzťahu k nemu.

Žalobca poukázal aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. IIIUS24/10 zo dňa 29.6.2010 týkajúci sa dĺžky daňovej kontroly, ale na pojednávaní dňa 8.3.2011 už na tejto námietke netrval (daňová kontrola po predĺžení trvala od 16.3.2009 do 16.3.2010).

V hlave 4 žaloby sa vyjadroval žalobca k vykonaným dôkazom a k tomu, ako boli hodnotené daňovými orgánmi a to nekonkrétne v podstate len popieraním hodnoty dôkazov s poukazom na ich nadbytočnosť alebo nesúvis s danou vecou. Daňovou kontrolou však bolo podľa súdu zistené, že dodávateľ D. S., s.r.o. nevykonávala reklamu sama, a preto správca dane dôvodne zisťoval, kto ako subdodávateľ mal reklamnú kampaň vykonať. Ako vyplýva

s obsahu administratívneho spisu, bolo zistené, že označený subdodávateľia reklamnú kampaň nevykonali a preto ani dodávateľ nemohol žalobcovi účtovať dodanie služieb.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátom v zákonnej lehote odvolanie.

Podľa žalobcu odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa nespĺňa základné náležitosti odôvodnenia, keďže v odôvodnení absentuje vysporiadanie sa so skutkovými a právnymi otázkami, ktoré sú nastolené v žalobe. Súd prvého stupňa nezodpovedal otázky žalobcu, týkajúce sa nezákonnosti preskúmaných rozhodnutí ani to, na základe akých ustanovení zákona a z akého dôvodu postup daňových orgánov bol v súlade so zákonom, pričom nebola zodpovedaná najmä základná otázka o tom aký konkrétny postup žalobcu pri uplatnení nároku na odpočet DPH za uvedený mesiac zakladá porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. a porušenie ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb..

Žalobca neporušil žiadne ustanovenie zákona o DPH a právny záver žalovaného ako aj krajského súdu o tom, že nepreukázal prijatie reklamnej kampane od dodávateľa D. S., s.r.o. je nezákonné a nemá oporu v ustanovení § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. Tieto ustanovenia zákona o DPH jednak nepoznajú slovné spojenie prijatie reklamnej kampane a jednak neukladajú povinnosť žalobcovi ani iným daňovým subjektom ako platiteľom DPH preukazovať prijatie reklamnej kampane. Reklamná kampaň bola realizovaná prostredníctvom médií a bola určená prostredníctvom rozhlasového vysielania a šírenia zvuku neurčitému počtu uchádzačov. V danom prípade sa nejedná o tovar alebo službu, ktorých prijatie vie žalobca priamo preukázať. Dôsledok uvedenej reklamy sa odzrkadľoval na výkonnosti predajní a raste počtu predajní a raste počtu zamestnancov. Existencia nielen účtovného ale aj obchodnoprávneho vzťahu a reálnosť obchodov bola preukázaná okrem iného aj rámcovou zmluvou o mediálnej spolupráci medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou D. S., s.r.o. ako dodávateľom o tvorbe a odvysielaní reklamy prostredníctvom siete súkromných rozhlasových a televíznych staníc vrátane reklamno propagačných akcií. Zdaniteľné obchody boli preukázané nielen účtovnými dokladmi na strane žalobcu, ale aj účtovnými dokladmi na strane obchodného partnera zaúčtovaním obchodného prípadu daňovým priznaním DPH, odvedením dane z pridanej hodnoty,

obchodnými zmluvami s upresnením realizácie vysielania reklamných spotov pre firmu T. s.r.o.

Ďalej žalobca namietal, že súd prvého stupňa v rozsudku neuviedol, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy a skutkové zistenia ovplyvnili hodnotenie dôkazov pri preskúvaní zákonnosti žalobou napadnutých rozhodnutí. Na základe toho, že súd sa nevysporiadal s právnou argumentáciou žalobcu je rozsudok súdu aj jeho odôvodnenie nezrozumiteľné a nepreskúmateľné a nedáva spravodlivý podklad pre jeho rozhodnutie. Žalovaný ako aj správca dane v prvom stupni postupovali v rozpore so základnými zásadami daňového konania uvedenými v § 2 ods. 1,2,3 v rozpore s ustanovením § 44 ods. 1 a ods. 6 písm. b/ bod 1 a v rozpore s ustanovením § 48 ods. 5 a 6 zákona č. 511/1992 Zb.

Podľa žalobcu rozsudkom krajského súdu v Trenčíne bolo porušené základné právo žalobcu na súdnu ochranu podľa článku 46 ods. 1,2 Ústavy SR v spojení s článkom 1 ods. 1, článkom 2 ods. 2, článkom 141 ods. 1 a článkom 144 ods. 1 Ústavy SR. Ďalej bolo porušené právo sťažovateľa na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia ako aj právo na spravodlivé súdne konanie garantované v článku 6 ods. 1 Dohovoru a právo na určený prostriedok nápravy garantované článkom 13 Dohovoru. Prvostupňový súd neaplikoval normy ústavného práva, normy medzinárodných zmlúv, ktorými je Slovenská republika viazaná. Daňové orgány vychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu, ale nevysporiadali sa s dôkazmi a neuznali argumenty žalobcu, čím došli k chybným, nespravodlivým a nie nestranným záverom.

S poukazom na nález Ústavného súdu SR IIIUS24/2010 zo dňa 29.6.2010 žalobca dospel k záveru, že daňová kontrola nebola vykonaná v súlade so zákonom a protokol o nej nadobudol povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku (v odvolaní žalobca neuvádza v čom vidí nesúlad vykonanej daňovej kontroly so zákonom a z akého dôvodu protokol o nej má povahu nezákonne získaného dôkazného prostriedku).

Vzhľadom na uvedené dôvody žalobca žiadal, aby odvolací súd zmenil rozhodnutie súdu prvého stupňa tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a zaviazže žalovaného zaplatiť žalobcovi trovy konania.

Žalovaný vo svojom stanovisku k odvolaniu žalobcu zo dňa 26.4.2011 uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré preukázalo, že dodávatelia spoločnosti D. S., s.r.o. D., neodvysielali reklamnú kampaň pre žalobcu. V dôsledku toho ani spoločnosť D. S., s.r.o. D. nemohla dodať reklamnú kampaň žalobcovi bez toho, aby zabezpečila jej realizáciu v rádiu alebo v televízii. Z daného vyplýva, že ku vzniku daňovej povinnosti z dôvodov uskutočnenia zdaniteľného obchodu nedošlo. V prípade neuskutočnenia zdaniteľného obchodu a vystavenia faktúry s vyššou daňou ako bol platiteľ povinný platiť, bol povinný platiť túto vyššiu sumu dane podľa § 71 ods. 6 zákona č. 222/2004 Z.z. avšak táto povinnosť odvieť daň nezakladá pre žalobcu právo na odpočítanie dane, nakoľko nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona o DPH. K tvrdeniu žalobcu, že ustanovenia zákona o DPH neukladajú preukazovať prijatie reklamnej kampane, žalovaný uviedol, že zo znenia zákona je zrejmé, že aj odvysielanie reklamnej kampane je službou. Ustanovenia § 49 a 51 zákona hovoria o práve na odpočítanie dane z tovaru alebo zo služby, keď pri tomto tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť. V posudzovanom prípade nie je predmetom sporu pojem dodanie služby alebo prijatie služby, ale skutočnosť, že reklamná kampaň žalobcovi nebola dodaná tak, ako to deklarovali faktúry, na základe ktorých si uplatnil odpočítanie dane.

K námietke uvedenej v odvolaní, že výsledok reklamného vysielania sa odzrkadľoval na výkonnosti predajní a raste počtu predajní, na raste počtu zamestnancov, žalovaný uvádza, že predmetom súdneho prieskumu môžu byť len tie námietky proti prvostupňovému rozhodnutiu dane, z ktorými sa musel žalovaný ako odvolací orgán vyrovnáť vo svojom druhostupňovom rozhodnutí napadnutom žalobou. Inak by potom preskúmovacie konanie nahrádzalo inštitút odvolacieho konania ako nevyhnutného predpokladu na podanie žaloby na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného súdom podľa druhej hlavy piatej časti OSP. V daňovom konaní platí nielen zásada voľného hodnotenia dôkazov, ale i zásada prejednávacia. Tým sa daňové konanie líši od všeobecného správneho konania, v ktorom platí zásada vyhľadávacia. Reklamná kampaň nebola reálne odvysielaná a preto nemohla mať vplyv na nárast predajní a zamestnancov v decembri 2008. Tento argument žalobcu je dosť nepresvedčivý, nakoľko sám uvádza pokles zamestnancov od decembra 2007 do januára 2008.

V ostatných námietkach odvolaní žalobcu proti rozsudku krajského súdu žalovaný zotrval na svojom stanovisku vypracovanom k žalobe.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby najvyšší súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá ako vecne správny potvrdil.

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 veta prvá 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 súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1, 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel jednomyselne k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoby 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, 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, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

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 oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi

predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktoré 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 pri tom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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 č. 222/2004 Z.z. v platnom znení 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 ods. 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.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č.I/226/10084-80454/2010/990618-r zo dňa 16.7.2010, ktorým tento potvrdil rozhodnutie – platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/12237/10/Mar

zo dňa 22.3.2010, ktorým správca dane dovyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2007 žalobcovi vo výške 2.024,33 Eur.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu za rok 2007 daňovú kontrolu zameranú na kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, ktorú ukončil protokolom č. 670/320/7376/2010/Remi zo dňa 22.2.2010 a prerokoval ho so žalobcom dňa 16.3.2010. Z predložených dokladov vyplýva, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého mal za preukázané, že dodávatelia spoločnosti D. S., s.r.o. Dubnica nad Váhom neodvysielali reklamnú kampaň pre žalobcu v dôsledku čoho ani spoločnosť D. S., s.r.o. nemohla dodať reklamnú kampaň žalobcovi bez toho, aby zabezpečila jej realizáciu v médiách. Daňový subjekt Rádio M., s.r.o, ktorý má licenciu na vysielanie Rádia D. a ktoré podľa tvrdenia žalobcu reklamnú kampaň odvysielalo, sa v sídle spoločnosti zapísanom v obchodnom registri nenachádzalo. Konateľ spoločnosti Rádia M. s.r.o. sa v sídle spoločnosti nenachádza, zdržiava sa v Bratislave, kde prebýva zrejme ako bezdomovec. Z výpovede tohto konateľa G. F. získanej v ďalšom daňovom konaní vyplýva, že podpísal nejaké doklady za odmenu 5.000,- Sk prehlásil však, že nikdy nepodnikal a nedisponuje žiadnymi účtovnými dokladmi spoločnosti Rádio M. s.r.o. Moldava nad Bodvou. Aj bývalí zamestnanci spoločnosti Rádio M. s.r.o. potvrdili, že G. F. nikdy nevideli. Žalobca v žalobe uvádza informáciu, že bol konateľom a riaditeľom spoločnosti I. K.. I. K. však nebol konateľom spoločnosti Rádio M. s.r.o., vykonával iba funkciu riaditeľa. Z výpovede svedka Z. K. vyplýva, že Ing. K. mal dať svedkovi na spálenie doklady, ku ktorým sa nemá nikto dostať, pričom sa malo jednať o účtovné doklady a zmluvy. I. K. nebolo možné vypočuť vo veci vysielania reklamy pre žalobcu, lebo v roku 2008 po ťažkej chorobe dňa 21.2.2008 zomrel.

Konateľ spoločnosti S. S., s.r.o. Lúky pod Makytou J. V. potvrdil, že jeho spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť a o sprostredkovaní odvysielania reklamnej kampani pre žalobcu nemal žiadnu vedomosť. Správca dane zistil, že zápisu konateľa J. V. do obchodného registra spoločnosti S. S., s.r.o. do dnešného dňa nedošlo a podľa Okresného súdu Trenčín ako konateľ daňového subjektu S. S., s.r.o. sú stále zapísaní M. M. a P. Ž.. Na základe uvedeného sú faktúry spoločnosti S. S., s.r.o. podpísané osobou, ktorá o akejkoľvek činnosti spoločnosti nemá vedomosť a navyše nie je ani osobou oprávnenou konať v mene spoločnosti.

Žalobcom označený svedok P. Ž. na ústnom pojednávaní uviedol, že reklamnú kampaň realizovala len Rádio D.. Fakturáciu uskutočnila spoločnosť S. S., s.r.o. ako zmluvný partner Rádia D.. Rozpis spotov v dokumente „upresnenie realizácie vysielania reklamných spotov pre firmu T. s.r.o. na Rádiu L. a H. F. Rádio Trenčín uviedol ako chybu, čo malo byť spôsobené čerpaním mylných informácií z notebooku zamestnankyne. Zástupca Rádia L., spol. s.r.o. uviedol, že pre žalobcu nebol objednaný žiaden reklamný produkt, nebola preňho odvysielaná žiadna reklama ani spot v uvedenom období.

Vzhľadom na uvedené napriek tomu, že žalobca predložil ako dôkazy, odoslané faktúry Rádia L. a zmluvy o odvysielaní reklamy, ktoré majú vyvrátiť tvrdenie žalovaného, že reklamná kampaň v Rádiu L. nebola odvysielaná, správca dane vyhodnotil dôkazy predložené žalobcom ako nedôveryhodné, keďže nepreukazujú po obsahovej stránke, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo osobou uvedenou vo faktúrach.

Podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sa v konaní vyskytla zásadná právna otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľ a DPH a správcu dane v prípade, že sú pochybnosti o prijatí zdaniteľného plnenia daňovým subjektom, ako aj pochybnosti v osobe dodávateľa, keď práve dodávateľ v rámci miestneho zisťovania správcou dane uviedol spochybnené údaje o subdodávateľoch zdaniteľného plnenia a takisto ako daňový subjekt, nevie preukázať dodanie zdaniteľného plnenia odberateľovi (t.j. daňovému subjektu).

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 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 zákon. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené.

Zo zistení správcu dane je preukázané, že v tvrdeniach žalobcu ako aj dodávateľa reklamných spotov vznikli nezrovnalosti, keď neboli uvedené presné údaje o subdodávateľoch reklamných spotov a za subdodávateľov boli označené firmy, ktoré v miestnom zisťovaní popreli, žeby reklamné spoty vyhotovili, alebo odvysielali, ďalej,

že za subdodávateľov bola označená firma, ktorá evidentne nevykonávala žiadnu činnosť (jej zakladateľ a konateľ je bezdomovec, ktorý poprel, žeby firma odvysielala komukoľvek reklamné spoty). Prevádzkovateľ dodávateľa reklamných spotov nesídlí na adrese uvedenej v obchodnom registri, nezdržiava sa tam ani jej konateľ, spoločnosť nekomunikuje s daňovým subjektom, neexistujú medzi ním a dodávateľom žiadne písomné doklady o spolupráci. Ďalej bolo zistené, že spoločnosť dodávateľa mala reklamnú kampaň zabezpečiť podľa mediálneho plánu v sieti súkromných rozhlasových staníc, ale v mediálnom pláne nebol uvedený ani čas a deň, ani rozhlasová stanica, kde sa bude reklamná kampaň vysielat'.

Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane svoj záver, že sa zdaniteľné plnenie, ktoré si uplatnil žalobca v daňovom priznaní neuskutočnilo, podložil skutkovými zisteniami s konkrétnym odkazom na vykonané dôkazy a ich obsah, ktoré vyhodnotil a dostatočne zdôvodnil na základe čoho dospel, podľa názoru najvyššieho súdu, k oprávneným pochybnostiam o neuskutočení zdaniteľných plnení.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, 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 účtovných dokladov a zmlúv, pretože uskutočnenie zdaniteľného plnenia je potrebné preukázať nie len po formálnej ale aj po obsahovej stránke. K tejto námietke dáva žalobcovi súd do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní § 29 ods. 8 je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba dodaná nie je povinný dokazovať jej nedodanie, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (je plnenie daňových povinností jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnenne očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov

preukázať pri predpokladanej daňovej kontrole, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a preukázať, kto uvedenú službu skutočne poskytol. Z technického hľadiska bolo na úvahe žalobcu, či mal žiadať dodávateľov reklamných spotov o poskytnutie záznamov z odvysielania týchto spotov alebo zabezpečiť iným spôsobom dôkazy, ktoré by dostatočne preukázali dodanie objednaných služieb. Nedá sa stotožniť s tvrdením žalobcu, že poskytnutie takejto služby nie je možné preukázať.

Žalobca ako jeden z odvolacích dôvodov uviedol aj námietku, že správny orgán získal dôkazy, ktorými podložil svoju správnu úvahu nezákonne. Bližšie túto námietku neodôvodnil, pričom však najvyšší súd vychádzajúc z predchádzajúcich písomných podaní žalobcu v súdnom konaní mal za to, že žalobca namietal dĺžku lehoty stanovenej zákonom na vykonanie daňovej kontroly.

Najvyšší súd skúmal lehotu na vykonanie daňovej kontroly, pričom zistil, že táto trvala od 16.3.2009 do 16.3.2010, pričom pôvodná 6 mesačná lehota bola riadne predĺžená na základe žiadosti správcu dane zo dňa 6.8.2009 nadriadeným orgánom do 16.3.2010, ktorú lehotu správca dane dodržal a daňovú kontrolu vykonal v zákonnej lehote stanovenej v § 15 ods. 17 zákona o správe daní.

V odôvodnení rozhodnutia sa prvostupňový súd vysporiadal so všetkými skutkovými aj právnymi otázkami majúcimi význam pre posúdenie prejednávanej veci. V rozhodnutí dal zákonné ustanovenia, na základe ktorých dospel k právnemu záveru a dostatočným spôsobom sa vysporiadal aj s právnou argumentáciou žalobcu.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj z dôvodmi 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.

Poučenie : Proti tomuto rozsudku odvolanie **n i e j e** prípustné.

V Bratislave 31.5.2011

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková