

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/99/2012
Identifikačné číslo spisu:	1010202235
Dátum vydania rozhodnutia:	06.11.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Ivan Rumana
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:1010202235.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: JUDr. Michal Mudrák, so sídlom Gajova 4, Bratislava, správca úpadcu LANDER, s.r.o., IČO: 35 781 416, so sídlom Plynárenská č. 4, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Vázovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/221/11529-103159/2010/991909-r zo dňa 04. októbra 2010, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 298/2010-51 zo dňa 13. septembra 2012, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 298/2010-51 zo dňa 13. septembra 2012 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/221/11529-103159/2010/991909-r zo dňa 04. októbra 2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení jeho početných zmien a doplnkov (ďalej aj „zákon č. 511/1992 Zb.“), potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V č. 604/234/32520/10/Rača zo dňa 23. marca 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január 2008 vo výške 74.350,12 € na tom základe, že spoločnosť REKONAX, s.r.o. nedodala v januári 2008 daňovému subjektu LANDER, s.r.o., cukor v množstve 614.000 kg v celkovej fakturovanej čiastke 14.028.672,-Sk, z toho daň z pridanej hodnoty vo výške 2.239.872,-Sk, čím došlo k porušeniu § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pretože podľa zistení správcu dane v rámci daňovej kontroly sa dodanie tovaru neuskutočnilo. Konateľ spoločnosti REKONAX, s.r.o. Peter Maňák vo svedeckej výpovedi potvrdil, že jeho spoločnosť cukrom nedisponovala, neprepravila ho a nedodala žalobcovi. V dôsledku toho žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane za dodanie tovaru od spoločnosti REKONAX s.r.o.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že jeho úlohou bolo preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného, ako aj to, či správne orgány postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi, či skutkový stav vyhodnotili na základe predložených dôkazov a mal za preukázané, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, či daňovo uznateľná služba bola poskytnutá, a preto mu nebol uznaný nárok na odpočet dane.

Ďalej uviedol, že správca dane z faktúr medzi dodávateľom REKONAX, s.r.o. a odberateľom LANDER, s.r.o. zistil, že dodávateľ odpredal žalobcovi podľa faktúry zo dňa 09.01.2008 tovar (cukor) za 548.352,-Sk, podľa faktúry zo dňa 10.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 11.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 14.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 15.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 16.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 17.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 18.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 21.01.2008 za sumu 525.600,- Sk, faktúry zo dňa 22.01.2008 za sumu 525.504,-Sk, faktúry zo dňa 23.01.2008 za sumu 525.504,-Sk, faktúry zo dňa 24.01.2008 za sumu 525.504,-Sk a faktúry zo dňa 25.01.2008 za sumu 525.504,-Sk. Dňa 16.12.2008 bola vykonaná daňová kontrola u daňového subjektu LANDER, s.r.o., ktorý bol vyzvaný na predloženie dokladov od mesiaca júl 2007 do januára 2008. V odpovedi dňa 08.04.2009 táto spoločnosť uviedla, že z titulu uzávierkového obdobia za rok 2008 požadované doklady nestihli predložiť a predložili ich spolu so svojim stanoviskom k výzve na predloženie dokladov dňa 17.04.2009. Na základe výsledkov zistených daňovou kontrolou bol za obdobie od júla 2007 do januára 2008 vyčíslený celkový rozdiel dane z pridanej hodnoty sumou 468.577,65 €. Následne, keďže sa spoločnosť LANDER, s.r.o. prerokovania veci dňa 10.03.2010 nezúčastnila, len sa k predmetnej veci vyjadrila, vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 604/234/32520/10/Rača zo dňa 23.03.2010, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008 vo výške 74.350,12 €.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca a navrhol, aby najvyšší súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave zmenil, rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie pre nesprávne právne posúdenie veci a z dôvodu, že sa krajský súd dostatočne nevysporiadal s jeho tvrdeniami, preukázanými skutočnosťami a relevantnou judikatúrou. V dôvodoch odvolania uviedol, že krajský súd sa v odôvodnení rozsudku stotožnil s názorom správcu dane a žalovaného, že neunesol dôkazné bremeno, keď sa mu nepodarilo právne relevantným spôsobom vyvrátiť pochybnosti, či daňovo uznateľná služba bola poskytnutá, aj keď v rámci daňovej kontroly predložil všetky jemu dostupné prostriedky na preukázanie dodania tovaru zo strany dodávateľov vrátane faktúr, dodacích listov, evidencie prepráv, účtovníctva a zmlúv o skladovaní. Je tiež nepochybné, že predložil správcovi dane všetky záznamy a dokumenty, ktoré bol v súlade s platnou legislatívou povinný uchovávať, a ktoré z tohto dôvodu mal k dispozícii. Písomné dôkazy boli následne správcom dane spochybnené len tvrdením, že daňovníci z dodávateľského reťazca poskytli v tejto veci protichodné výpovede.

V ďalšej časti odvolania zdôraznil, že v konaní na prvostupňovom súde dal do pozornosti rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky spis. zn. 3 Sžf/1/2011, z ktorého vyplýva, že v situácii, keď platiteľ dane preukáže existenciu plnenia prostredníctvom jemu všetkých dostupných prostriedkov, ktoré je povinný uchovávať podľa právnych predpisov, je na správcovi dane, aby preukázal neexistenciu takého plnenia. Má za to, že preukázal existenciu plnenia všetkými jemu dostupnými prostriedkami, a preto bol v tejto situácii správca dane povinný preukázať neexistenciu spornej dodávky. Správca dane túto povinnosť nesplnil, rozhodol výlučne na základe pochybností a bez existencie relevantných dôkazov, ktoré by potvrdili jeho domnienky, preto dostatočne nezistil skutkový stav veci, rozhodnutiu chýba zákonný podklad a opiera sa výlučne o účelne a nedostatočne podložené tvrdenia. Vykonané dôkazy nehodnotil každý individuálne a následne v ich vzájomnej súvislosti, nepostupoval podľa všeobecných zásad dokazovania v daňovom konaní a svojim konaním zasiahol do zásady zákonnosti uplatňovanej v daňovom konaní, ktorá spočíva v povinnosti správcu dane postupovať v súlade so všeobecne záväznými predpismi.

Krajský súd sa pri rozhodovaní nevysporiadal s jeho tvrdeniami a relevantnou judikatúrou, pretože už vo

vyjadrení zo dňa 28.06.2012 upozornil na to, že podmienenie nároku na odpočet DPH zo strany správcu dane preukázaním predchádzajúcich plnení v reťazci dodávateľov, nie je v súlade s platnými právnymi predpismi, ktorý názor je podporený rozsudkom NS SR spis. zn. 3 Sžf/1/2010 a tiež rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), v ktorom Súdny dvor vyslovil názor, že „nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť“.

Záverom vytýkal krajskému súdu, že nesprávne vykladá ustanovenie § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. lebo dôkazné bremeno nemožno chápať ako absolútne. Dôkazné bremeno znáša daňový subjekt len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí (§ 15 ods. 6 písm. e/ cit. zákona). Nie je možné ponímať ho extenzívne a rozširovať aj na preukázanie iných skutočností, teda aj takých, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných subjektov. S ohľadom na uvedené nemal povinnosť preukazovať nákup a predaj tovaru v reťazci dodávateľov, čo nie je ani len prakticky možné, lebo daňový subjekt (v tomto prípade žalobca) nemá prostriedky na preukázanie skutočností týkajúcich sa podnikateľskej činnosti iných subjektov, a preto z tohto dôvodu ani takýmito dôkazmi reálne disponovať nemôže.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť, zotrval na odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia a vo svojom vyjadrení k žalobe, v ktorom sa vysporiadal s námietkami žalobcu, sa stotožnil aj s právnym posúdením veci krajským súdom. K námietke žalobcu, že predložil všetky jemu dostupné prostriedky na preukázanie dodania tovaru zo strany dodávateľov uviedol, že ako dôkaz dodania fakturovaného tovaru predložil faktúru, dodací list a tvrdil, že fakturovaný tovar mu bol dodaný. Z ustanovení § 29 ods. 1, 2 a 8 zákona č. 511/1992 Zb. vyplýva, že správca dane vedie dokazovanie, ale dôkazné bremeno znáša daňový subjekt. Existencia faktúry a dodacieho listu znejúcich na meno dodávateľa - platiteľa dane z pridanej hodnoty nie sú dostatočným dôkazom na preukázanie, že došlo k dodaniu fakturovaného tovaru. Kontrolovaný daňový subjekt je povinný preukázať, a správca dane je oprávnený preveriť, kým a ako sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo a v prípade, že daňový subjekt nepredloží žiadne alebo nedostatočné dôkazy, a správca dane tiež nezistí dostatočné dôkazy, ktoré dodanie tovaru preukážu čo do priebehu a výsledku odpočítania dane z fakturovaného dodania tovaru nemôže byť uznané. V tomto prípade žalobca tak, ako je podrobne uvedené v žalobou napadnutom rozhodnutí, neuniesol dôkazné bremeno, keď sám v daňovej kontrole nepreukázal, a vykonaným šetrením správcu dane sa nepotvrdilo, že došlo k dodaniu fakturovaného tovaru - cukru od dodávateľa REKONAX, s.r.o. Správca dane od žalobcu nevyžadoval, aby preukázal skutočnosti týkajúce sa vzťahu jeho dodávateľov a ich subdodávateľov ako namieta, ale sám preveroval deklarovaný tok tovaru k žalobcovi na základe predložených dokladov a získaných dôkazov, a preverovaním pôvodu fakturovaného cukru zistil, že žiadny cukor v reťazci LN SLEVIN, s.r.o. - REKONAX, s.r.o. - LANDER, s.r.o. (žalobca) nebol dodaný. Na základe zisteného skutkového stavu správca dane vyhodnotil, že neboli splnené podmienky na uplatnenie odpočítania dane v zmysle ustanovení § 49 zákona o dani z pridanej hodnoty.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch, v znení účinnom od 01. mája 2011) a rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správu dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK.

„Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných

služieb a tovarov od určitého dodávateľa“.

„Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

V daňovom prípade žalobcu nebolo preukázané, že by žalobca ako daňový subjekt fyzicky disponoval existenciou materiálneho plnenia.

V obdobnej odvolacej veci žalobcu ako je predmet konania senát už rozhodol pod sp. zn. 3 Sžf/100/2012, a preto senát z tohto rozhodnutia vychádzal.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom súdneho a administratívneho spisu žalovaného, ktorého súčasťou je aj spis správca dane, ako i s výsledkami dokazovania vykonaného daňovými orgánmi sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia dopĺňa nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 1 a 2 O.s.p.).

Predmetom odvolacieho konania bolo zistiť, či správca dane a žalovaný správne vyhodnotili zistený skutkový stav potrebný na určenie daňovej povinnosti a správne aplikovali príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. upravujúce právo platiteľa DPH na vrátenie dane, nadmerného odpočtu DPH, zaplatenej ním na vstupe za nákup tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Medzi účastníkmi bolo sporné jednoznačné preukázanie, či žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vzniklo právo na odpočítanie dane za dodanie tovaru, ktorý mu mal byť dodaný obchodnou spoločnosťou REKONAX, s.r.o.

Z obsahu predloženého spisu žalovaného najvyšší súd zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto ho nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledovné.

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky, Odbor mimoriadnych kontrol, oddelenie výkonu mimoriadnych kontrol Nitra (ďalej kontrolná skupina) vykonalo v spoločnosti LANDER, s.r.o., kontrolu dodržiavania ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) za zdaňovacie obdobie júl až december 2007 a január 2008. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. I/184/16805-5584/2010/Bot zo dňa 25.01.2010, ku ktorému sa žalobca písomne vyjadril dňa 05. februára 2010. Keďže sa prerokovania protokolu stanoveného na deň 10. marca 2010 nezúčastnil, považuje sa v zmysle § 15 ods. 12 zákona č. 511/1992 Zb. za prerokovaný a doručený dňa 10.03.2010.

Na základe zistení z daňovej kontroly správca dane vydal dodatočný platobný výmer č. 604/234/32520/10/Rača z 23. marca 2010, ktorým vyrubil daňovému subjektu podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2008 vo výške 74.350,12 €.

Po tom, čo žalobca proti tomuto rozhodnutiu podal odvolanie, žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/221/11529-103159/2010/991909-r zo dňa 04. októbra 2010 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Bratislava V, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty vo výške 74.350,12 €, potvrdil.

Predmetom súdneho prieskumu v danej veci bolo zdaňovacie obdobie január 2008.

V tomto kontrolovanom zdaňovacom období (január 2008) sa nepreukázalo, že daňový subjekt REKONAX, s.r.o. dodal žalobcovi ako kontrolovanému daňovému subjektu cukor v množstve 614.000 kg v celkovej fakturovanej čiastke 14.028.672,-Sk (základ dane), z toho daň z pridanej hodnoty vo výške 2.239.872,-Sk, (74.350,12 eur) a zistilo sa, že dodanie tovaru na základe faktúry zo dňa

09.01.2008 tovar (cukor) za 548.352,-Sk, podľa faktúry zo dňa 10.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 11.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 14.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 15.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 16.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 17.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 18.01.2008 za sumu 548.352,-Sk, faktúry zo dňa 21.01.2008 za sumu 525.504,- Sk, faktúry zo dňa 22.01.2008 za sumu 525.504,-Sk, faktúry zo dňa 23.01.2008 za sumu 525.504,-Sk, faktúry zo dňa 24.01.2008 za sumu 525.504,-Sk a faktúry zo dňa 25.01.2008 za sumu 525.504,-Sk vystavených daňovým subjektom REKONAX, s.r.o. pre žalobcu sa neuskutočnilo, čím neboli splnené podmienky na odpočítanie dane podľa ustanovenia § 49 zákona o DPH. Z tohto titulu správca dane daň v celkovej výške 2.239.872,-Sk (74.350,12 eur) odpočítanú z faktúr prijatých od dodávateľa REKONAX, s.r.o., nepriznal a žalobcovi vyrubil rozdiel dane.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti formulovaná v ustanovení § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. Táto zásada úzko súvisí aj s ďalšími zásadami daňového konania a to zásady voľného hodnotenia dôkazov a primeranosti použitých prostriedkov a krokov. Spôsob dokazovania má podstatný význam pre právnu istotu daňových subjektov a preto je potrebné, aby zákonodarca presne vymedzil pravidlá pre dokazovanie, čo aj uskutočnil v § 29 zákona č. 511/1992 Zb.

Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.).

Právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť (§ 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty).

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platí, že 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.

Žalobca namieta, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Zamestnanci správcu dane pri daňovej kontrole nevykonali iba formálnu kontrolu dokladov, ale zamerali sa predovšetkým na skutkový stav veci a na realitu vecného plnenia, a to vo všetkých vzájomných súvislostiach.

Uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty je viazané na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku. Dodanie tovaru, na základe ktorého vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia odpočtu. Z dôvodu akceptovania odpočítania dane je platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti, že pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť, nielen po formálnej stránke (vystavenými dokladmi), ale aj obsahovej. Nestačí len formálne deklarovať dodanie tovaru faktúrou, ale je potrebné preukázať aj vecné naplnenie. Samotná faktúra bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt skutočne nakúpil tovar, pri ktorom vznikla daňová povinnosť a má právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník.

Prijatie faktúr s formálne splnenými náležitosťami podľa § 71 zákona o dani z pridanej hodnoty ešte nezakladá podmienku možnosti uplatnenia práva na odpočítanie dane z prijatých faktúr. To znamená, že zákonné podmienky, po splnení ktorých vzniká platiteľovi nárok na odpočet dane, nespočívajú len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto musia mať povahu faktu, t.j. musia nesporne preukazovať vyžadovanú skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Uvedené samotný preverovaný daňový subjekt - žalobca, nesplnil.

Napriek tomu, že žalobca predložil faktúry, z ktorých bol dodávateľ povinný sumu dane z pridanej hodnoty uvedenú na tejto faktúre priznať a odviesť, uvedený doklad je dôkazom len vtedy, ak boli takéto doklady vystavené na základe reálneho plnenia, ktorého uskutočnenie však bol žalobca povinný preukázať. Súčasne je ďalšou dôležitou podmienkou stanovenou v zákone o dani z pridanej hodnoty povinnosť použiť nakúpené tovary a služby, z ktorých bolo uplatnené právo na odpočítanie dane, na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Pri vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov a vykonaného dokazovania najvyšší súd zistil, že daňový subjekt neposkytol počas kontroly žiadne dôkazy, ktoré by mohol správca dane v daňovom konaní použiť. Ku kontrole predložil len faktúry vystavené spoločnosťou REKONAX, s.r.o. a dodacie listy znejúce na meno dodávateľa a platiteľa DPH, ktoré však nie sú dostatočným dôkazom na preukázanie, že k dodaniu fakturovaného tovaru došlo. Vzhľadom na uvedené skutočnosti správca dane spochybnil dodanie tovaru v deklarovanom množstve a fakturovanej čiastke a pri analýze celého obchodného prípadu vzal do úvahy aj rozporné výpovede svedkov RNDr. L. I. a Petra Maňáka, ktoré vyhodnotil tak, že preprava tovaru sa nepreukázala a dodanie tovaru dodávateľom sa odberateľovi (žalobcovi), ktorý bol tretím subjektom v obchodnom reťazci sa neuskutočnilo. Toto potvrdila aj svedkyňa Helena Danišová, konateľka daňového subjektu LN SLEVIN, s.r.o., ktorá sa vyjadrila, že o dodávkach s cukrom s nikým nerokovala, tovar nebol ani dodaný, nikdy ho nevidela a spoločnosť REKONAX, s.r.o. nepozná.

Správca dane preveroval celý deklarovaný tok tovaru k žalobcovi na základe predložených a získaných dôkazov a zistil, že žiadny tovar od prvého dodávateľa LN SLEVIN, s.r.o. v reťazci LN SLEVIN, s.r.o. - REKONAX, s.r.o. - LANDER, s.r.o. nebol dodaný. Z toho vyplýva, že existencia daňového a právneho vzťahu medzi dodávateľom a odberateľom tovaru tak, ako to predpokladá zákon č. 222/2004 Z.z. o DPH nebola preukázaná.

Treba poznamenať, že Najvyšší súd Slovenskej republiky už opakovane judikoval, 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, zákon to neustanovuje ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarcu požaduje (z dôvodu rizika ľahkej zneužiteľnosti práva na odpočet DPH), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré zákon 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. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudky najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/52/2011 z 22. augusta 2012, sp. zn. 5Sžf/52/2011 z 28. júna 2012, ako aj na rozsudok sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 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 o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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“.

S dôvodmi rozhodnutia, v ktorých žalovaný detailne, výstižne a presvedčivo reaguje na všetky námietky žalobcu a hodnotí dôkazy vo vzájomných súvislostiach sa najvyšší súd v celom rozsahu stotožňuje, v podrobnostiach na ne odkazuje a zároveň dodáva, že správca dane a ani súd nie je povinný poučovať daňový subjekt o tom, ktoré dôkazy má predkladať správcovi dane. Bolo úlohou žalobcu, aby dodanie tovaru deklarovaného na sporných faktúrach aj skutočne preukázal.

Pri posúdení zákonnosti rozhodnutia žalovaného neboli porušené práva žalobcu. Vykonaným dokazovaním bol dostatočne zistený skutkový stav a ďalšie dokazovanie nie je potrebné. Daňová

povinnosť dodávateľovi tovaru nevznikla preto, že tovar odberateľovi (žalobcovi) nebol dodaný. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že faktúry vystavené dodávateľom REKONAX, s.r.o., ktorý fakturoval tovar (cukor), tento aj skutočne dodal, resp. či reálne prišlo k plneniu a či plnenie bolo žalobcovi dodané.

Námietky uvedené žalobcom v odvolaní proti rozsudku krajského súdu sú neopodstatnené a tie, ktorými sa snažil žalobca spochybniť zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného i správcu dane nemajú oporu v obsahu administratívneho spisu.

Vzhľadom na uvedené považuje Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodnutia daňových orgánov za zákonné, vydané na základe spoľahlivo a náležite zisteného skutkového stavu, preto rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1 a 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol súd podľa § § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.