



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu **P. S.**, bytom H. X., zastúpeného Advokátskou kanceláriou A. & P., s.r.o., so sídlom P. X., T., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/8478-72682/2010/994159-r zo dňa 17. júna 2010, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/73/2010-32 zo dňa 6. októbra 2010, jednohlasne, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/73/2010-32 zo dňa 6. októbra 2010, **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 .**

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/226/8478-72682/2010/994159-r zo dňa 17. júna 2010, ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov

a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu N. M. N. V. č. 643/230/8662/10/Sko zo dňa 11. marca 2010. Týmto dodatočným platobným výmerom Daňový úrad Nové Mesto nad Váhom vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2007 v sume 1175,49 €.

Krajský súd v rozsudku uviedol, že žalobou bola napadnutá len časť vyrubenej DPH zodpovedajúca neuznaniu odpočítania DPH z 3 faktúr od dodávateľa M., s.r.o. V danom prípade mal krajský súd za preukázané, že k dodaniu, resp. k uskutočneniu zdaniteľných plnení zo strany dodávateľov spoločností M., s.r.o. nedošlo. Poukázal na skutočnosť, že žalobca o obchode nič konkrétne nevedel, keďže celý obchod realizoval jeho syn P. S. ml. Preto správca dane vypočul P. S. ml. ako svedka, ktorý vo svojej výpovedi uviedol, že predmetný tovar objednával u konateľa dodávateľa – spoločnosti M., s.r.o., M. H. a tento tovar osobne žalobcovi doviezol. Bližší opis, akým spôsobom a kedy bol tovar dovezený a ako tento prebral, uviesť nevedel, za tovar platil H. v hotovosti. Svedok M. H. potvrdil dodávku tovaru, ktorý objednal P. S. ml., podľa jeho výpovede nešlo o výrobky vlastnej produkcie, avšak subdodávateľov si nepamätal, nepamätal si ani prepravcov, hoci dopravu zabezpečoval. M. H. prisľúbil správcovi dane dodanie dôkazov – účtovných dokladov, ktoré by potvrdili správnosť jeho tvrdení, avšak tieto do dnešného dňa nepredložil. Na základe dožiadania miestne príslušného daňového úradu správca dane zistil, že spoločnosť M. s.r.o. sa na adrese sídla od mája 2007 nenachádza, súčasný konateľ J. M. poštu nepreberá, spoločnosť podávala len daňové priznania na DPH do mája 2007 a v inom konaní už v roku 2006 bolo zistené, že uvádzaná spoločnosť má len virtuálne sídlo, nemala zamestnancov, sklady, ani pracovné priestory. Ďalej uviedol, že pochybnosť u správcu dane vyvolala napr. faktúra o dodaní 1 skrine v cene 1242,32 € (37 426 Sk) v porovnaní s inou faktúrou od spoločnosti J., s.r.o., kde boli dodané 4 identické skrine á 807,79 € (24 335,50 Sk), keď v oboch spoločnostiach bol vtedy konateľom M. H..

Vyslovil, že pri odpočítaní dane musí daňový subjekt preukázať toto právo nielen vecnou súvislosťou dodávok tovaru s jeho následným použitím, ale aj to, že tovar skutočne dodal dodávateľ, ktorý je platiteľom DPH a túto si uplatnil. Následné dodanie tovaru žalobcom inému odberateľovi na splnenie zákonnej podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie DPH nepostačuje.

Krajský súd po preskúmaní administratívneho spisu skonštatoval, že námietky žalobcu uvádzané v žalobe nie sú takého charakteru, aby zvrátili závery daňových orgánov a v skutočnosti viac než polovica žaloby obsahuje len údaje z napadnutého rozhodnutia a závery žalovaného. Žalobca síce popieral závery daňových orgánov, avšak bez konkrétnych námietok.

Súd prvého stupňa poukázal na to, že žalobca už počas daňovej kontroly má významné daňovo-procesné práva, ktoré vytvárajú rovnosť zbraní v daňovom konaní. Vzhľadom na zistenie správca dane o dodávateľovi žalobcu vznikli u neho dôvodné pochybnosti o skutočnej realizácii predmetných obchodov a od tohto okamihu je povinnosťou žalobcu preukazovať dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, pričom mal dostatočný priestor na preukázanie svojich tvrdení.

Vecné dôvody napadnutého rozhodnutia podľa názoru krajského súdu zodpovedajú adekvátnej aplikácii zákonných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), poukazujúce na tzv. osobný charakter zdaniteľných plnení pri DPH, pri ktorom identifikácia osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa, musí zodpovedať skutočnému stavu. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 a § 51 zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich splnenie sa nárok na odpočet viaže. Zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ uplatňujúci odpočet preukázal, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve osobou uvedenou na faktúre.

Krajský súd zdôraznil, že zákonnú ochranu požíva len poctivý obchodný styk, ktorý vyžaduje, aby štatutárny orgán mal vedomosti nielen o obsahu a rozsahu činnosti, ktorými napĺňa znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí (§ 264 Obchodného zákonníka). V danom prípade však podľa názoru krajského súdu žalobca nemal tieto vedomosti, neunesol dôkazné bremeno a preto napadnuté rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom.

O náhrade trov konania rozhodol krajský súd podľa ustanovenia § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi pre jeho neúspech v konaní náhradu trov konania nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil

na ďalšie konanie. Namietal, že v prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti oproti daňovému priznaniu (tak ako je to v prejednávanej veci) má správca dane povinnosť preukázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne, poučiť ho o správnom postupe a o následkoch, ktoré bude znášať za nesprávny výpočet dane v daňovom priznaní a o zaplatení dane v nesprávnej výške. Žalobca tvrdil, že pri dokazovaní v daňovom konaní správca dane preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní a z uvedeného je zrejmé, že neobstojí postup žalovaného a správcu dane, ktorým nedostatočne objasnili všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo a neurčili správne daňovú povinnosť. Správca dane sa uspokojil len s takým nedostatočným postupom, že jedenkrát predvolal súčasného konateľa dodávateľa žalobcu, ktorý sľúbil správcovi dane, že mu dodá požadované doklady, ktoré mu však nedodal. Napriek tomu správca dane tomuto dodávateľovi neuložil pokutu v zmysle ustanovení § 35 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. a nezačal u neho s výkonom daňovej kontroly, nepodal trestné oznámenie a uspokojil sa len s konštatovaním, že dodávateľ žalobcu požadované doklady správcovi dane nedodal. Z dôvodu, že súčasný konateľ spoločnosti M., s.r.o. sa vyhýba správcovi dane a nespoupracuje s ním, nemôže byť predsa žalobca postihovaný.

Nesúhlasil ani s tvrdením krajského súdu, podľa ktorého v prípade absencie vedomostí štatutárneho orgánu o spolupráci s obchodnými partnermi, ide o výkon práva na podnikanie, ktoré nepožíva právnu ochranu. Namietal, že v prejednávanej veci nejde o absenciu vedomostí, ale o fakt, že si vtedajší konateľ dodávateľa žalobcu nepamätal na podrobnosti jedného z viacerých uskutočnených obchodov. Pokladal za pravdepodobné, že tieto podrobnosti by vtedajší konateľ mohol vybaviť nahliadnutím do účtovných dokladov firmy M., s.r.o., avšak toto účtovníctvo už nemá k dispozícii, keďže sa nachádza u súčasného konateľa, ktorý to správcovi dane nepoprel.

Žalovanému a správcovi dane žalobca vyčítal, že pri vydávaní rozhodnutí sa dôsledne neriadili § 2 ods. 1, 2, 3, § 15 ods. 1 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., keďže mal zato, že dostatočne preukázal dodanie tovaru dodávateľom M., s.r.o. a následne ďalej konečnému dodávateľovi C., s.r.o. (do 19. marca 2008 C.-C. B. S., S.) vystavenými faktúrami č. X., č. X., č. X., ktoré účtovné doklady sú riadne zaúčtované v účtovníctve žalobcu a odberateľa C., s.r.o. a vznikol mu nárok na odpočet dane, nakoľko splnil všetky podmienky upravené v § 46 ods. 1, 2 zákona o DPH.

V súvislosti s uvedeným žalobca v odvolaní poukazoval na rozhodnutie R 107/2003 a na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Cdo/170/2005.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdiť. Uviedol, že žalobca v odvolaní nepoukázal na konkrétne právne predpisy, ktoré žalovaný aj správca dane mal porušiť, pričom správca dane uviedol zistenia z daňovej kontroly v protokole, v ktorom zachytil nielen výsledok zisťovania (zistený skutkový stav), ale aj s tým súvisiacu interpretáciu daňových predpisov. Zdôraznil, že v priebehu kontroly umožnil správca dane žalobcovi využiť jeho procesné práva stanovené v § 15 ods. 5 zákona č. 511/1922 Zb., preukázať jeho tvrdenia, vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a prerokovať protokol. Súčasne pripomenul právo žalobcu využiť kvalifikované daňové poradenstvo (zákon č. 78/1992 Zb. o daňových poradcoch a Slovenskej komore daňových poradcov v znení neskorších predpisov). Dodal, že rozhodnutie správcu dane aj žalovaného obsahuje náležitosti rozhodnutia stanovené v § 30 zákona č. 511/1992 Zb.

Ďalej uviedol, že správca dane postupuje v daňovom konaní podľa § 2 ods. 2 zákona v spojení s § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb., vykonáva dokazovanie tým spôsobom, že sa zameriava na preukázanie skutočností pre správne určenie daňovej povinnosti, pričom daňový subjekt je zaťažený dôkazným bremenom. V daňovom konaní (pri dôkaznej povinnosti daňovníka) platí prejednávacia zásada, nie vyhľadávacia (vyšetrovacia). Povinnosťou správcu dane, pokiaľ ide o nároky uplatnené platiteľom, je tieto prejednať, umožniť platiteľovi ich existenciu z právne významných hľadísk preukázať, pričom sám má zabezpečiť len tie dôkazy, ktoré podľa zákona nemá povinnosť predložiť platiteľ. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k zdaniteľnému obchodu skutočne došlo tak, ako ho deklaruje predloženými daňovými dokladmi. S ohľadom na § 29 ods. 8 cit. zákona si nemôže túto povinnosť vysvetľovať ako svoje právo požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Zdôraznil, že správca dane vyzval žalobcu, aby uviedol bližšie podrobnosti uskutočnenia dodávok tovaru deklarovaných spornými faktúrami od M., s.r.o. dňa 25. júna 2009 a následne aj výzvou zo dňa 23. septembra 2009 požadoval predloženie dôkazov o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov od M., s.r.o. avšak žalobca do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/23060/2009/Bod uviedol, že objednávku dodávok tovaru zabezpečoval jeho syn,

ktorý bol aj pri preberaní tovaru a zabezpečoval aj úhradu v hotovosti. Žalobca sa do zápisnice vyjadril, že on o týchto dodávkach nič nevie, nakoľko sám zabezpečoval až ich montáž v C., s.r.o., teda nepotvrdil, že tovar mu reálne dodal dotknutý dodávateľ, resp. že spoločnosť M., s.r.o. bola v kontrolovanom zdaňovacom období reálne fungujúci obchodný partner. Zároveň poukázal na skutočnosť, že syn žalobcu aj bývalý konateľ dodávateľa (M. H.) pri pojednávaní potvrdzovali len skutočnosti zrejme z predložených dokladov, pričom bývalý konateľ si nepamätal od koho deklarovaný tovar nakúpil, spôsob prepravy, prepravcu, i keď podľa vyjadrení oboch svedkov prepravu zabezpečoval.

Ohľadom námietky žalobcu týkajúcej sa oprávnenia správca dane uložiť pokutu podľa § 35 ods. 15 zákona č. 511/1992 Zb. sa vyjadril, že uvedené oprávnenie v zmysle cit. ustanovenia žalovaný ani správca dane nepreveroval, pretože predmetnú sankciu môže uložiť len miestne príslušný správca dane a toto zistenie by nemalo vplyv na záver z daňovej kontroly u žalobcu. Miestne príslušný správca dane (Daňový úrad Bratislava I) podľa odpovede na dožiadanie č. 600/322/119005/09/Horá využil v plnom rozsahu § 27 zákona č. 511/1992 Zb., ale predvedenie terajšieho konateľa orgánmi Policajného zboru Slovenskej republiky nebolo úspešné. Podstatu potvrdenia rozhodnutia správca dane videl v skutočnosti, že žalobca nevedel preukázať, že tovar deklarovaný faktúrami od M., s.r.o. mu skutočne dodala táto spoločnosť, keď nevedel o tomto obchode žiadne podrobnosti.

Ku námietke žalobcu, spočívajúcej v tvrdení, že žalovaný aj správca dane nedostatočne zistili skutkový stav, nakoľko je preukázané, že tovar nakúpený od sporného dodávateľa ďalej dodal odberateľovi C., s.r.o. uviedol, že žalovaný naďalej trvá na dôvodoch dodatočného vyrubenia dane z pridanej hodnoty uvedených v napadnutom rozhodnutí žalovaného, keď žalobca nevyvrátil pochybnosti správca dane o tom, že tovar, ktorý ďalej dodal svojmu odberateľovi, mu skutočne dodala spoločnosť M., s.r.o. ako reálne fungujúci obchodný partner. Doplnil, že žalobcom uvádzané rozsudky nemožno použiť v tomto posudzovanom prípade, pretože správca dane preveroval uskutočnenie zdaniteľných obchodov formou dožiadania na miestne príslušného správca dane dodávateľa, vypočúval žalobcom označených svedkov a vyzval žalobcu na preukázanie reálneho uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho

pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 8. decembra 2011 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP).

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. 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 č. 511/1992 Zb. 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, zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb. 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 č. 511/1992 Zb. 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 subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia žalovaného správneho orgánu č. I/226/8478-72682/2010/994159-r zo dňa 17. júna 2010,

ktorým podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom č. 643/230/8662/10/Sko zo dňa 11. marca 2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie I. štvrt'rok 2007 vo výške 1175,49 €.

Pochybnosti o oprávnenosti uplatneného odpočtu dane vo výške 996,17 € (30 010,60 Sk) nadobudol správca dane pri kontrole dokladov – faktúr od spoločnosti M., s.r.o., a to:

- fa č. X. zo dňa 10. januára 2007 na celkovú sumu 1242,32 € (37 426 Sk) z toho daň 198,35 € (5975,60 Sk) za dodanie boxu pre havarijnú súpravu,
- fa č. X. zo dňa 15. februára 2007 na celkovú sumu 3021,81 € (91 035 Sk) z toho daň 482,47 € (14 535 Sk) za dodávku stojky s klzkým mechanizmom a konzol,
- fa č. X. zo dňa 22. marca 2007 na celkovú sumu 1975,04 € (59 500 Sk) z toho daň 315,34 € (9500 Sk) za dodanie podlahového plechu.

Správne orgány odôvodnili svoje rozhodnutia tým, že žalobca nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom M., s.r.o. skutočne došlo. Svoj právny názor zdôvodnili tým, že označená obchodná spoločnosť so správcom dane nekomunikovala, na adrese uvedenej ako sídlo spoločnosti sa nenachádza a nájomnú zmluvu na prenajaté priestory na tejto adrese spoločnosť zrušila v máji 2007, kedy bolo odstránené aj firemné označenie umiestnené na budove. Súčasný konateľ spoločnosti J. M. (podľa aktuálneho výpisu z obchodného registra bytom B., H. X.) poštu správcu dane určenú do vlastných rúk na tejto adrese nepreberá, pričom rovnako neúspešný bol aj pokus o jeho predvedenie orgánmi Policajného zboru Slovenskej republiky. Spoločnosť M., s.r.o. daňové priznanie na daň z príjmov právnických osôb nepodala žiadne, posledné daňové priznanie na DPH podala za zdaňovacie obdobie máj 2007 a neuhradené daňové nedoplatky Daňový úrad Bratislava I začal od daňového subjektu vymáhať v exekučnom konaní. Ďalej poukázali na skutočnosť, že v inom konaní bolo zistené, že na adrese spoločnosti M., s.r.o., V. X., B. sa nachádza iba jej virtuálne sídlo. Z odpovede na dožiadanie č. 643/320/39964/06/Pas zo dňa 2. októbra 2006 vyplynulo, že vtedajší konateľ M. H. komunikoval s Daňovým úradom Bratislava I len písomne. Miestne príslušný správca dane bývalého ani súčasného konateľa spoločnosti vo virtuálnej kancelárii v období rokov 2006-2009 nezastihol. Daňové doklady ani účtovná evidencia spoločnosti M., s.r.o. nebola správcovi dane vôbec predložená. Žalobca vo výpovedi dňa 25. júna 2009 uviedol, že o obchode nič konkrétne nevedel, pričom objednávky tovaru zabezpečoval jeho syn P. S. ml., ktorý vypovedal, že objednával tovar u konateľa

dodávateľa M. H., bol prítomný pri preberaní tovaru a zabezpečoval aj úhradu faktúr v hotovosti. Žalobca sám zabezpečoval až montáž týchto dodávok v C., s.r.o. Svedok M. H. vo svojej výpovedi dodávku tovaru potvrdil a uviedol, že nešlo o výrobky vlastnej produkcie, ale spoločnosť M., s.r.o. ich získala nákupom od iného dodávateľa, ktorého si však nepamätá. Rovnako svedok potvrdil, že tovar objednal P. S. ml., ako aj to, že prepravu zabezpečoval on osobne, ale prepravcu ani meno šoféra si nepamätal. Súčasne uviedol, že predloží okrem faktúr aj ďalšie dôkazy, preukazujúce dodávky tovarov spoločnosťou M., s.r.o. v prípade, ak si ich zapožičia od súčasného konateľa spoločnosti. Avšak žiadne ďalšie listinné ani iné dôkazy správcovi dane nepredložil. Pochybnosť, že skutočným dodávateľom tovaru pre platiteľa je spoločnosť M., s.r.o. u správcu dane vyvolala napr. faktúra č. X. zo dňa 10. januára 2007 o dodaní 1 skrine v cene 1242,32 € (37 426 Sk) v porovnaní s inou faktúrou od spoločnosti J., s.r.o. č. X. zo dňa 29. novembra 2007, kde boli dodané 4 identické skrine á 807,79 € (24 335,50 Sk), pričom v oboch spoločnostiach bol vtedy konateľom M. H..

Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spoločnosťou M., s.r.o.

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 pokladničnými dokladmi, 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.

Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že ten istý tovar, ktorý mu dodala spoločnosť M., s.r.o. dodal ďalšiemu odberateľovi spoločnosti C., s.r.o., a práve táto dodávka má potvrdiť uskutočnenie odberu tohto tovaru od spoločnosti M., s.r.o., odvolací súd poukazuje na to, že takémuto tvrdeniu chýba vnútorná logika a skutková súvislosť. Krajský súd, žalovaný a napokon ani správca dane nespochybňovali, že žalobca uskutočnil dodávku a jej montáž v spoločnosti C., s.r.o. Táto skutočnosť však sama o sebe nepreukazuje, že žalobcovi tento tovar dodala práve spoločnosť M., s.r.o., že tejto spoločnosti ako platiteľovi zaplatil žalobca DPH z ceny uvedeného tovaru a že mu na základe toho vzniklo právo odpočítať si DPH.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z takto ustáleného skutkového stavu mal za preukázané, že žalobca v konaní nepredložil žiaden relevantný dôkaz o tom, že tovar fakturovaný označenými faktúrami bol dodaný spoločnosťou M., s.r.o. ako dodávateľom, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH a tiež nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH (fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodaný tovar).

Odvolací súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými faktúrami boli dodané spoločnosťou M., s.r.o. ako dodávateľom. Žalobca v konaní okrem vyššie označených faktúr nepredložil žiadne iné dôkazy o tvrdených skutočnostiach.

Naopak, jeho tvrdenia boli spochybnené viacerými skutočnosťami, ktoré v priebehu daňového konania vyšli najavo (napr. absolútna nevedomosť žalobcu o predmetných obchodoch, neexistujúca účtovná evidencia spoločnosti M., s.r.o., nepodanie daňových priznaní k DPH), a ktoré sa mu nepodarilo žiadnymi dôkazmi vyvrátiť.

Žalobca tak v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal že z jeho strany skutkový stav bol 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. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Správca dane preto skúma uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. K tejto námietke najvyšší súd dáva žalobcovi do pozornosti, že v zmysle zhora citovaného ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. 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. Správca dane nie je povinný dokazovať pôvod tovaru, 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. Preto bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že predmetný tovar bol skutočne dodaný spoločnosťou M., s.r.o.

Odvolací súd pokladá za potrebné zdôrazniť, že znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú, pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v § 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. oprávnené.

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 žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s 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. 1OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie n i e j e prípustné.

V Bratislave 8. decembra 2011

JUDr. Eva Babiaková, CSc., v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská