



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **T. s.r.o.**, so sídlom Š., P. B., IČO: X., zastúpený: *C. D. U. s.r.o.*, so sídlom L., T., IČO: X., proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Vazovova 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10083-80453/2010/990618-r zo dňa 16. júla 2010 a č. I/226/10081-80452/2010/990618-r zo dňa 16. júla 2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/89/2010-64 zo dňa 16. februára 2011, jednomyseľne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/89/2010-64 zo dňa 16. februára 2011 **potvrdzuje**.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trenčíne zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/10083-80453/2010/990618-r zo dňa 16.07.2010, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/12028/10/Mar zo dňa 18.03.2010, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v systave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007 vo výške 1.543,91 € a rozhodnutia žalovaného č. I/226/10081-80452/2010/990618-r zo dňa 16.07.2010, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/12018/10/Mar zo dňa 18.03.2010, ktorým bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2007 vo výške 2.095,83 €.

Krajský súd rozsudok odôvodnil tým, že žalobca bol povinný preukázať splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane a to nielen formálne predložením písomných dokladov, tieto musia mať materiálny podklad. Dodávateľ D. S., s.r.o. neuskutočnil zdaniteľné obchody pre žalobcu, keďže nezabezpečoval vysielanie reklamy pre žalobcu priamo, ale mal to zabezpečiť prostredníctvom ďalších spoločností, preverení ktorých sa preukázalo, že reklama pre žalobcu odvysielaná nebola. Žalobca na pojednávaní uviedol, že v roku 2007 mal predajňu náradia s dvoma zamestnancami, predajňu T. s asi piatimi zamestnancami a aj prevádzku v I.. Krajský súd z administratívneho spisu zistil, že len v mesiacoch jún a júl vynaložil na údajnú reklamu sumu 684.012,-Sk. Investovanie uvedenej sumy len do reklamy by predpokladalo obrovské zisky u žalobcu, čo vzbudzuje dôvodné pochybnosti. Práve pre ľahkú zneužívateľnosť zákonodarca požaduje, aby platiteľ preukázal existenciu podmienok pre nárok na odpočet (že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre). Pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov. Daňové doklady musia nielen po formálnej, ale aj obsahovej stránke jednoznačne preukazovať, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo a to osobou uvedenou vo faktúrach a daňový subjekt musí preukázať aj reálnosť plnení vyúčtovaných vo faktúrach. Krajský súd sa zaoberal aj faktúrami od R. L., spol. s r.o., ktoré predložil žalobca až v súdnom konaní, ale tieto nepreukazujú, že reklama pre žalobcu bola realizovaná. Faktúry sú pre odberateľa D. S., s.r.o., dodávateľa žalobcu, ale v nich nie je ani jeden konkrétny údaj o tom, že sa vykonala reklama pre žalobcu. Žalobca neunesol dôkazné bremeno, pretože nesplnil podmienku dostatočného preukázania zdaniteľných obchodov. Daňové doklady nie sú samy 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 v daňovej kontrole spochybnená. Žalobca sa mylne domnieva, že musí dokazovať skutočnosti za iného, pretože ak vznikli počas daňovej kontroly pochybnosti, musí žalobca preukazovať splnenie zákonných podmienok na odpočet dane (ide o rozdelenie dôkaznej povinnosti medzi správcom dane a daňovým subjektom). Dodávateľ D. S., s.r.o. nevykonával reklamu sám, preto bolo odôvodnené zisťovanie správcom dane, kto mal reklamnú kampaň subdodávateľsky vykonávať. Keďže subdodávatelia reklamnú kampaň nevykonali, nemohol dodávateľ žalobcu dôvodne žalobcovi účtovať dodanie služieb.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd zmenil rozhodnutie súdu prvého stupňa tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. I/226/10081-80452/2010/990618-r zo dňa 16.07.2010 v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/12018/10/Mar zo dňa 18.03.2010 ako aj rozhodnutie žalovaného č. I/226/10083-80453/2010/990618-r zo dňa 16.07.2010 v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/12028/10/Mar zo dňa 18.03.2010 a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Namietal, že daň z pridanej hodnoty zaplatil v cene za reklamu obchodnému partnerovi, uplatnil si nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty, u jeho obchodného partnera bola daň z pridanej hodnoty priznaná a zaplatená daňovému úradu. Daňový úrad by mal jeho obchodnému partnerovi vrátiť priznanú a odvedenú daň z pridanej hodnoty. Správca dane a žalovaný majú na základe nezákonných rozhodnutí z jedného obchodného prípadu v prípade zaplataenia dodatočného platobného výmeru dvakrát odvedenú daň z pridanej hodnoty. To znamená, že u žalobcu bolo podané nesprávne daňové priznanie k dani z príjmu právnickej osoby a v nesprávnej výške odvedená daň z príjmu právnickej osoby. Rovnaká situácia je potom aj u jeho obchodného partnera.

Ďalej namietal, že neporušil žiadne ustanovenie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) a záver žalovaného a správcu dane, že porušil ustanovenie § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. tým, že nepreukázal prijatie reklamnej kampane od dodávateľa D. S., s.r.o. D. N. V. 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 č. 222/2004 Z.z. nepoznajú slovné spojenie prijatie reklamnej kampane a neukladajú povinnosť žalobcovi ani iným daňovým subjektom ako platiteľom dane z pridanej hodnoty preukazovať prijatie reklamnej kampane. V danom prípade nejde o tovar alebo službu, ktorých prijatie vie žalobca priamo preukázať. Existencia nielen účtovného, ale aj obchodnoprávneho vzťahu a reálnosť obchodov bola preukázaná okrem iného aj rámcovou zmluvou o mediálnej spolupráci č. 03/2007/DS zo dňa 03.01.2007 uzavretej 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, upresnením realizácie vysielania reklamných spotov pre žalobcu k faktúre č. 20070127 a upresnením realizácie vysielania reklamných spotov pre žalobcu k faktúre č. 20070106. Svedok P. Ž. potvrdil odvysielanie reklamných spotov, potvrdil reálnosť zdaniteľného obchodu. Zdaniteľné obchody boli preukázané nielen účtovnými dokladmi na strane žalobcu, ale aj účtovnými dokladmi na strane obchodného partnera zaúčtovaním obchodného prípadu, daňovým priznaním dane z pridanej hodnoty, odvedením dane z pridanej hodnoty, obchodnými zmluvami, upresnením realizácie vysielania reklamných spotov pre žalobcu. Žalobca predložil súdu prvého stupňa zmluvy o poskytovaní reklamného vysielacieho času zo dňa 02.06.2003 uzavretej medzi spoločnosťami R. L., spol. s r.o. a D. S., s.r.o. a šesť faktúr. Tieto dôkazy vyvracajú vyjadrenia R. L., spol. s r.o., že R. L., spol. s r.o. nespolupracovalo so spoločnosťou D. S., s.r.o. a aj skutkový záver, že reklama v R. L. odvysielaná nebola.

Výzvy a požiadavky správcu dane v rámci dôkazného bremena žalobcu v daňovom konaní boli maximalizované a presun dôkazného bremena je nad rámec predmetu dokazovania pre zistenie oprávnenosti nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty a predmetu upraveného v ustanovení § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. Žalobca nedisponuje žiadnymi dôkazmi týkajúcimi sa tretích subjektov a nemôže ovplyvniť obchodnoprávne vzťahy, práva a povinnosti medzi inými subjektmi, napr. z akého dôvodu mediálne plány v sieti súkromných rozhlasových staníc neobsahovali informáciu, kde konkrétne bola reklamná kampaň odvysielaná a kto ju zhotovil, z akého dôvodu neboli archivované sietiny a pod. Objasnenie všetkých otázok, okolností, či vyvrátenie pochybností nemožno podsunúť iba pod dôkaznú povinnosť daňového subjektu a preukazovať splnenie alebo nesplnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty údajnými nedostatkami v iných spoločnostiach. Žalovaný a správca dane porušili zásadu voľného hodnotenia dôkazov a dôkazy si vyhodnotili vo svoj prospech tak, že údajné nedostatky v iných spoločnostiach, s ktorými žalobca nebol v žiadnom právnom vzťahu jednoznačne preukazujú, že reklama nebola odvysielaná a že žalobca nemá nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a tým žalobca mal porušiť príslušné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., pritom zistené údajné nedostatky v iných spoločnostiach sa týkajú vnútorných vzťahov v týchto spoločnostiach (napr. zmena spoločníka, konateľa zapísaná, nezapísaná v obchodnom registri) a nemajú ani žiadnu príčinnú súvislosť s uplatnením nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty žalobcom a jeho následným nepriznaním. V prípade pochybností boli povinní ako žalovaný a správca dane postupovať miernejšie a aplikovať zásadu – in dubio mitius.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu uviedol, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, ktoré preukázalo, že dodávateľa spoločnosti D. S., s.r.o. D.

N. V. neodvysielali reklamnú kampaň pre žalobcu, v dôsledku toho ani spoločnosť D. S., s.r.o. D. N. V. nemohla dodať reklamnú kampaň žalobcovi bez toho, aby zabezpečila jej realizáciu v rádiu alebo televízii. Z uvedeného dôvodu nemohla byť daň dvakrát odvedená, pretože ku vzniku daňovej povinnosti z dôvodu 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. Táto povinnosť odviest' daň nezakladá pre žalobcu právo na odpočítanie dane, pretože nedošlo k vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z.z. Nesprávne uvedené údaje žalobcom v daňovom priznaní k dani z príjmu právnickej osoby a v nesprávnej výške odvedená daň z príjmu právnickej osoby je vo veci dane z pridanej hodnoty irelevantná. Ak žalobca zistil, že uviedol nesprávne údaje v daňovom priznaní k dani z príjmu právnickej osoby, je povinný tento nedostatok odstrániť podaním dodatočného daňového priznania.

Zo znenia § 9 zákona č. 222/2004 Z.z. je zrejmé, že aj odvysielanie reklamnej kampane je službou. Ustanovenia § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. hovoria o práve na odpočítanie dane z tovaru alebo zo služby, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Ak by bola služba na jednej strane reálne dodávateľom dodaná, bola by žalobcom na druhej strane prijatá. V danom 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. Žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len „O.s.p.“) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p. a následne po tom, ako bolo verejné vyhlásenie rozsudku oznámené na úradnej tabuli súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk najmenej päť dní pred jeho vyhlásením (§ 156 ods. 3 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 O.s.p. potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/89/2010-64 zo dňa 16.02.2011 ako vecne správny.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Správca dane konštatoval, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nepreukázal prijatie služieb reklamnej kampane od dodávateľa spoločnosti D. S., s.r.o., a preto neuznal žalobcovi odpočet dane na základe faktúr vystavených od uvedenej spoločnosti a vyrubil mu rozdiel dane z pridanej hodnoty.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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 7. 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 č. 222/2004 Z.z. 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.

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.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani 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. Nepostačuje iba predloženie účtovných dokladov a zmlúv, ale je potrebné preukázať aj skutočné zrealizovanie dodávky tovaru (služby) tak, ako je to uvedené vo faktúrach. Správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil dodanie služby spoločnosťou D. S., s.r.o. žalobcovi, preto žalobca, ak tvrdil, že služba bola dodaná, mal povinnosť to preukázať. Žalobca len formálne deklaroval, že k dodaniu služby došlo, ale nepreukázal svoje tvrdenia a ani nevyvrátil pochybnosti správcu dane o dodaní služby. Daňový doklad sám o sebe ešte nie je dôkazom, že k určitému plneniu došlo. Je len tvrdením o tejto skutočnosti, ktorú musí viesť daňový subjekt preukázať aj inak, ak jeho vierohodnosť v daňovej kontrole bola spochybnená. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý je povinný si zabezpečiť dôkazy tak, aby skutočnosti uvádzané v daňovom doklade mohol daňovým orgánom preukázať. 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. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý nemal v odvolacom konaní úspech nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov členov senátu 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov).

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie **nie** je prípustné.

V Bratislave dňa 10. mája 2012

JUDr. Ivan R U M A N A, v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Emília Čičková