



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **M. M.**, *zastúpeného JUDr. J. H., advokátom*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/15030-64891/2009/990618-r zo dňa 24. júna 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/97/2009-78 zo dňa 12. októbra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/97/2009-78 zo dňa 12. októbra 2010 **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 :

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 13S 97/2009-78 zo dňa 12. októbra 2010 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/15030-64891/2009/990618-r zo dňa 24. júna 2009, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Považská Bystrica č. 670/230/36057/08/Sed zo dňa 25. augusta 2008, ktorým bol žalobcovi na základe vykonanej daňovej kontroly vyrubený rozdiel dane

z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006 v sume 170 972,11 eur (5 150 706 Sk), nakoľko si žalobca podľa daňových orgánov uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných obchodov (nákup mäsa a preprava tovaru), ktorých uskutočnenie hodnoverne nepreukázal.

Krajský súd z predloženého administratívneho spisu žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, ktorá bola zameraná na dodržiavanie zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). V zdaňovacom období IV. štvrťrok 2006 si žalobca uplatnil nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo zdaniteľných obchodov, predmetom ktorých bol nákup mäsa od spoločnosti S., s.r.o., pričom odpočet dane z pridanej hodnoty z faktúr (v celkovom počte 48) predstavoval sumu 2 080 586 Sk. Dodávateľ S., s.r.o., so správcom dane nespolupracoval, správcovi dane nepredložil účtovnú evidenciu, a preto správca dane nemohol preveriť uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

Žalobca si tiež uplatnil právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo služieb, predmetom ktorých bola preprava a nájom vozidla, pričom odpočet dane z pridanej hodnoty z dvoch faktúr za prepravu a nájom vozidla predstavoval sumu 148 327,70 Sk. Spoločnosť P., s.r.o., ktorá mala na základe uvedených faktúr vykonať pre žalobcu prepravné služby a nájom motorového vozidla, správcovi dane nepredložila účtovnú evidenciu, so správcom dane nespolupracovala, a preto správca dane nemohol preveriť uskutočnenie zdaniteľných obchodov.

Žalobca fakturoval v období, keď ešte nebol platcom dane z pridanej hodnoty, spoločnosti S., s.r.o., a spoločnosti L. s.r.o., S. za predaj tovaru daň z pridanej hodnoty, avšak túto daň nezaplatil. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca bol platcom dane z pridanej hodnoty od 19. októbra 2006. Sporné faktúry boli zo dňa 6. októbra 2006, 12. októbra 2006, 14. októbra 2006 a 16. októbra 2006. Žalovaný, ako aj správca dane, dospeli k záveru, že ak žalobca vystavil faktúry, na ktorých uviedol daň, bol povinný túto daň odvieť v súlade s § 71 ods. 6 a § 69 ods. 5 zákona o DPH.

Podľa krajského súdu žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že v kontrolovanom zdaniteľnom období reálne uskutočnil zdaniteľné obchody so spoločnosťami S., s.r.o., a P., s.r.o. Tým nesplnil podmienky na odpočet dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 a ods. 2

písm. a), § 51 ods. 1 a § 71 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného aj v časti týkajúcej sa povinnosti žalobcu zaplatiť daň, ktorú uviedol na faktúrach v období, keď nebol platcom dane z pridanej hodnoty (§ 69 ods. 5).

Podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal v danej veci rozsiahle zisťovanie a napadnuté rozhodnutie má podklad v obsahu spisu. Jedným z podkladov na začatie daňového konania je protokol o daňovej kontrole, ktorý je súčasne aj dôkazným prostriedkom podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov, pričom platiteľ mal právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole a právo prerokovať protokol. Daňové orgány konali v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, žalobcovi nebolo upreté právo zúčastniť sa vypočutia svedkov a klásť im otázky. Zistenia z iných daňových konaní nemali zásadný význam na posúdenie veci týkajúcej sa žalobcu, pretože z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nevyplýva, že tieto zistenia boli použité v prejednávanej veci. Žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav a vyvodili z neho správny právny záver, s ktorým sa krajský súd stotožnil.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutia daňových orgánov a žalobcovi prizná právo na náhradu trov konania. Namietal, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a neriadil sa ustanovením § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého má platiteľ dane právo si daň odpočítať, ak má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71 zákona o DPH. Uvedenú podmienku na odpočítanie dane žalobca splnil. Rozhodnutie žalovaného je založené na svojvôli a na subjektívnom pocity pracovníkov daňovej kontroly. Krajský súd nevzal do úvahy, že tovar, ktorého nákup bol v daňovej kontrole spochybnený, žalobca následne predal odberateľom a o každom predaji vystavil faktúru a DPH prijatú na výstupe od odberateľov uviedol v daňovom priznaní. Tiež je podľa žalobcu prejavom svojvôle žalovaného nepriznať právo na odpočet DPH z faktúr za prepravu tovaru, keď žalovaný svoje rozhodnutie oprel o zistenie, že prepravca nebol v rozhodnej dobe vlastníkom vozidla, ale neskúmal, či toto vozidlo (zabezpečujúce prepravu) neužíval na základe iného právneho dôvodu. Dodanie tovaru bolo podľa žalobcu preukázané relevantnými účtovnými dokladmi a potvrdené oboma zmluvnými stranami.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe zo dňa 8. septembra 2009 a trvá na tom, že žalobou napadnuté rozhodnutie je vydané v súlade s právnymi predpismi. Žalovaný navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov odvolania podľa § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP, bez nariadenia pojednávania, podľa § 250ja ods. 2 a § 214 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP s tým, že deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 16. novembra 2011 podľa § 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá 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. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní (§ 2 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). 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.

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 správne 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 § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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 dodávky tovarov a služieb 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 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.

Podľa § 69 ods. 5 zákona o DPH každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

Žalobca uviedol v odvolaní proti rozsudku krajského súdu prevažne rovnaké námietky ako v podanej žalobe. S tvrdením žalobcu v daňovom konaní, že riadne preukázal realnosť prijatých dodávok mäsa od dodávateľa S., s.r.o., ako aj uskutočnenie fakturovaných služieb od spoločnosti P, s.r.o., (preprava a nájom vozidla) sa Najvyšší súd SR stotožniť nemohol.

Ako vyplýva z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočíva na daňovom subjekte. Žalobca (daňový subjekt) však aj napriek výzve správcu dane neozrejmil v daňovom konaní sporné skutočnosti a nepredložil žiadne dôkazy na preukázanie i reálneho uskutočnenia predmetov fakturácie. Splnenie zákonných podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane nezahŕňa len formálne preukázanie zdaniteľných obchodov, a to účtovnými dokladmi – faktúrami, ale aj preukázanie, že sa fakturované zdaniteľné plnenia naozaj uskutočnili. Povinnosťou žalobcu bolo teda preukázať, že tovar a služby, z ktorých si odpočítal daň, mu boli skutočne dodané. Žalobca okrem iného namietal, že výpoveď svedka J. D., konateľa spoločnosti S., s.r.o., ktorého daňové orgány vypočuli na návrh žalobcu, nevzal žalovaný do úvahy, pričom išlo o dôkaz, ktorý svedčil v prospech žalobcu, keďže svedok potvrdil obchodovanie so žalobcom. Žalovaný však tento dôkaz správne nepovažoval za pravdivý a relevantný, nakoľko išlo o svedka, ktorý mohol svojou výpoveďou usvedčiť i jednak aj seba v trestnom konaní, avšak táto svedecká výpoveď nemení nič na tej skutočnosti, že zdaniteľné plnenia sa reálne neuskutočnili.

Najvyšší súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo dospel k záveru, že postup správcu dane a žalovaného nebol svojvoľný

a nezákonný, ako tvrdí žalobca. Daňové orgány totiž za účelom zistenia, či sa fakturované obchody aj reálne uskutočnili, vykonali dostatočným spôsobom vlastné zisťovanie a dokazovanie. Podkladom pre napadnuté rozhodnutie bolo zistenie správcu dane, že v relevantnom období nebolo do skladových priestorov spoločnosti R. (kde skladovala mäso aj spoločnosť S., s.r.o.) uskladnené mäso, ktorého nákup žalobca v tom období deklaroval, pričom žalobca v konaní nepreukázal, či samotná spoločnosť S., s.r.o., mala vo svojich prevádzkach kapacity na skladovanie mäsa žalobcu. Žalovaný tiež spochybnil tvrdenie žalobcu v daňovom konaní, že tovar nakupoval na faktúru s dlhodobou splatnosťou, a teda neplatil za tovar hneď pri nákupe tovaru a svoje záväzky uhradil až po úhrade faktúry zo strany odberateľov. Žalovaný s peňažného denníka žalobcu zistil, že žalobca účtoval o úhrade za tovar aj keď nemal potrebný finančný majetok a tým vykazoval záporný zostatok vo výške niekoľko miliónov korún, z čoho žalovaný vyvodil záver, že za tieto faktúry nemohol žalobca reálne zaplatiť.

Žalovaný tiež správne poukázal na nesúlad výpovede J. D. a predložených faktúr za prepravu, keďže J. D. vo výpovedi uviedol, že ich spoločnosti, S., s.r.o., a P., s.r.o., v prípade vykonávania prepravy tovaru odberateľom neúčtovali cenu za prepravu samostatne. Zisťovaním v evidencii motorových vozidiel vedenej Okresným dopravným inšpektorátom PZ Považská Bystrica daňové orgány zistili, že spoločnosť P., s.r.o., ktorá mala podľa žalobcu zabezpečovať prepravu tovaru a prenajať žalobcovi vozidlá Renault Midlum a Audi, nevlastnila v relevantnom čase uvedené vozidlá. Ak žalobca v odvolaní namieta, že žalovaný svoje rozhodnutie oprel o zistenie, že prepravca nebol v rozhodnom čase vlastníkom vozidla, pričom ďalej neskúmal, či toto vozidlo neužíval na základe iného právneho dôvodu, najvyšší súd pri tejto námietke poukazuje na to, že daňové konanie je ovládané prejednávacou zásadou, a nie zásadou vyhľadávacou, a bolo teda na žalobcovi ako daňovom subjekte, aby v daňovom konaní preukazoval skutočnosť, a najmä produkoval sám dôkazy, ktoré majú vplyv na správne určenie dane.

Najvyšší súd považuje za potrebné zdôrazniť, že námietky žalobcu v prvostupňovom súdnom konaní ako aj v odvolacom konaní sú vedené len vo všeobecnej rovine, pričom neuvádza žiadne konkrétne skutočnosti, ktoré by spochybnili, resp. vyvrátili zistenia daňových orgánov, ktorými podložili svoje rozhodnutia. Po preskúmaní napadnutého rozhodnutia najvyšší súd nemôže priznať úspech námietke žalobcu, že pracovníci daňových orgánov rozhodli len na základe svojho subjektívneho pocitu. Daňové orgány totiž vychádzali

z rozsiahleho zisťovania a svoje rozhodnutie opreli o hmatateľné skutočnosti, ktoré sa žalobca ani len nepokúsil vyvrátiť, resp. spochybníť.

Ako vyplýva z vyššie uvedeného, žalobca neunesol v daňovom konaní svoju dôkaznú povinnosť. Daňové orgány preto vychádzali z dôkazov zhromaždených v daňovom konaní a na ich základe dospeli k záveru, že daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie premetu fakturácie a splnenie zákonných podmienok nároku na odpočet dane. Podľa názoru najvyššieho súdu daňové orgány postupovali pri vyhodnotení dôkazov v súlade s vyššie uvedenou zásadou voľného hodnotenia dôkazov, prihliadali na všetky dôkazy, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, pričom vykonali všetky úkony s cieľom odstrániť existujúce rozpory v dôkazoch. Záver, ku ktorému dospeli, je výsledkom logickej úvahy a ich rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk stanovených 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 v Trenčíne č.k. 13S 97/2009-78 zo dňa 12. októbra 2010 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

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 nemal úspech a žalovanému trovy konania nevznikli.

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

V Bratislave 16. novembra 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová