



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **R. – I., s.r.o.**, so sídlom P. X., P., zastúpeného JUDr. P. H., advokátom so sídlom H. X., K., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica, č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/225/297-21584/2005/990770-r, č. I/225/297-21585/2005/990770-r, č. I/225/297-21586/2005/ 990770-r, č. I/225/297-21587/2005/990770-r, všetky zo dňa 19. apríla 2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 24. októbra 2006 č. 1S 120/2005-50 takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove z 24. októbra 2006 č. 1S 120/2005-50 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi sa právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e :

Žalobami podanými v zákonnej lehote sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného, a to rozhodnutia č. I/225/297-21584/2005/990770-r zo dňa 19.04.2005, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu v Poprade (ďalej len „správca dane“) o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január

2003 v sume 607.293,- Sk, rozhodnutia č. I/225/297-21585/2005/990770-r z toho istého dňa, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2003 v sume 387.044,-Sk, rozhodnutia č. I/225/297-21586/2005/990770-r zo dňa 19.4.2005, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2003 v sume 677.766,-Sk a rozhodnutia č. I/225/297-21587/2005/990770-r zo dňa 19.4.2005, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer správcu dane o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2003 v sume 856.550,-Sk.

Krajský súd v Prešove napadnutým rozsudkom v spojenom konaní žaloby o preskúmanie uvedených rozhodnutí žalovaného ako nedôvodné zamietol. Podľa názoru krajského súdu bol v priebehu daňového konania zistený skutkový stav čo najúplnejšie a žalobcovi bola daná možnosť predkladať dôkazy, návrhy a obhajovať svoje práva. K záveru, že k zdaniteľnému plneniu podľa predložených faktúr medzi žalobcom a spoločnosťou S. s.r.o., S., nedošlo, dospel podľa krajského súdu správca dane nielen na základe skutočnosti, že žalobca nepredložil doklad o pôvode dreva v zmysle vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva SR č. 244/1997 Z.z., ale aj na základe výpovedí vypočutých svedkov, ktorí popreli prevzatie guľatiny v období august 2002 až apríl 2003 od spoločnosti S. s.r.o., S.. Správca dane preto postupoval v súlade s ustanovením § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) v spojení s ustanovením § 20a ods. 1 a § 13 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom od 1.1.2003 do 30.4.2003 (ďalej len „zákon o DPH“). Krajský súd sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca v daňovom konaní neunesol dôkazné bremeno, keď vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty za obdobie január až apríl 2003 vierohodne nepreukázal, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi ním a spoločnosťou S. s.r.o., S.. Žalobca pritom ani žiadnymi dôkazmi nespochybnil dokazovanie vykonané správcou dane. Krajský súd dospel k záveru, že postup správneho orgánu v medziach žalôb bol v súlade so zákonom, a preto žaloby ako nedôvodné zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca odvolanie a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobným návrhom vyhovel a zaviazal žalovaného k úhrade trov konania a trov právneho zastúpenia. Žalobca zotrval na vyjadreniach uvedených už v žalobách z 29. júna 2005 a tvrdil, že správca dane postupoval nezákonne, keď neuznal uplatnený

odpočet dane na vstupe na základe faktúr o nákupe guľatiny od spoločnosti S. s.r.o. napriek tomu, že si žalobca uplatnil odpočet dane na vstupe daňovými dokladmi obsahujúcimi všetky náležitosti a že súčasne vznikla daňová povinnosť aj na strane dodávateľa S. s.r.o.. Žalobca poukázal na to, že dodanú guľatinu spracoval a výrobky z nej následne odpredal, teda v súlade so zákonom o DPH použil dodávky na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Ak je pravdivé tvrdenie správcu dane, že nedošlo k nákupu guľatiny od spoločnosti S. s.r.o., potom mala byť upravená aj daň z pridanej hodnoty na výstupe, keďže nie je možné vyrobiť výrobky – rezivo, bez guľatiny.

Podľa žalobcu boli porušené jeho práva priznané mu zákonom o správe daní a poplatkov (§ 2, § 15, § 25), keďže správca dane nepostupoval dôsledne podľa zákonných ustanovení. Povinnosťou správcu dane bolo v prípade pochybností získať údaje o účtovníctve a skladovej evidencii spoločnosti S. s.r.o., vypočítať zástupcu tejto spoločnosti k rozhodujúcim skutočnostiam, resp. u miestne príslušného správcu dane dodávateľa S. s.r.o. zistiť podľa účtovných výkazov a predložených daňových priznaní k dani z pridanej hodnoty, či tento napríklad priznal daň na výstupe z uskutočnených zdaniteľných plnení – odpredaja guľatiny pre žalobcu.

Čo sa týka nepredloženia dokladov o pôvode dreva, žalobca uviedol, že z jeho strany už bolo vysvetlené, že tieto dokumenty má k dispozícii z dodávok guľatiny spoločnosť T.-R., s.r.o., od jej dodávateľov. Podľa žalobcu je však v súvislosti s kontrolou dane z pridanej hodnoty irelevantné skúmanie dodržiavania vyhlášky o vyznačovaní a evidencii ťažby dreva, pričom kontrola dodržiavania predpisov o ťažbe dreva nie je ani v kompetencii daňových orgánov. Svojím postupom v tomto prípade správca dane prekročil rozsah svojho oprávnenia pri výkone daňovej kontroly. Žalobca zároveň uviedol, že preukazovanie pôvodu dreva je povinnosť ustanovená vyhláškou č. 244/1997 Z. z., pričom správca dane môže využiť pri dokazovaní informáciu o plnení povinností ustanovenej iným než daňovým zákonom, ktorý v priamej súvislosti na daňovú povinnosť nadväzuje. Keďže vyhláška je normatívny akt nižšej právnej sily ako zákon, nesplnenie povinností ustanovenej vyhláškou nemôže mať následky, ktoré vyvodil správca dane.

Podľa žalobcu sa správca dane dopustil nezákonného postupu aj v súvislosti s protokolom o daňovej kontrole, ktorý bol podkladom na vydanie napadnutých rozhodnutí. Protokol bol doručený dňa 26.11.2004, následne doplnený o chýbajúcu stranu č. 11, pričom

kontrolná skupina až následne dňa 8.12.2004 vypočula svedka p. V., navrhnutého daňovým subjektom. Výpoveď svedka zo dňa 8.12.2004 však nebola a ani nemohla byť zohľadnená ako jeden z dôkazov v daňovom konaní, keďže protokol o daňovej kontrole bol vypracovaný už 24.11.2004 a následne prerokovaný 30.12.2004 bez zmeny.

Žalobca je toho názoru, že žiadne ustanovenia daňových zákonov, ktoré vymedzujú formálnu stránku uplatnenia práva na odpočítanie dane, neboli z jeho strany porušené a taktiež je nesporné, že všetky jeho daňové doklady a údaje v nich uvedené odrážajú skutočnosť, čím je naplnená aj materiálna stránka uplatnenia práva na odpočítanie dane.

K odvolaniu žalobcu podal žalovaný vyjadrenie zo dňa 21.2.2007. Vzhľadom na to, že dôvody odvolateľa sú identické s dôvodmi uvedenými v žalobách, žalovaný odkázal na svoje stanovisko k žalobám zo dňa 8.11.2005. Podľa žalovaného navyše neobstojí ani tvrdenie žalobcu, že naplnenie formálnej stránky nároku na odpočet dane (daňový doklad) je nesporne odrazom skutočnosti – teda materiálnej stránky. Podľa žalovaného správca dane preveruje v priebehu daňovej kontroly skutočnosť, či daňový subjekt dodržal všetky ustanovenia daňových zákonov a ustanovenia s nimi súvisiacich platných právnych predpisov. V záujme splnenia si svojej zákonnej dôkaznej povinnosti vyplývajúcej z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov mal žalobca preukázať splnenie povinnosti stanovenej vyhláškou č. 244/1977 Zb. a tým zmierniť následky nepreukázania vzniku nároku na odpočet dane, k čomu však zo strany žalobcu nedošlo.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhoval, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu dôvodov odvolania a žaloby v zmysle § 250ja ods. 4 O.s.p. a bez nariadenia pojednávania podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. vo veci rozhodol podľa § 219 O.s.p. tak, že rozsudok potvrdil, pretože dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Z predloženého administratívneho spisu súd zistil, že Odbor vyhľadávania a spolupráce s orgánmi činnými v trestnom konaní, oddelenie vyhľadávania Prešov, vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na daň z pridanej hodnoty za kontrolované obdobie jún 2002 až

apríl 2003.

V zdaňovacom období január až apríl 2003 si žalobca uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty na vstupe na základe faktúr vystavených spoločnosťou S., s.r.o. za dodávku smrekovej guľatiny. Pri preverovaní uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol žalobca správcom dane najprv vyzvaný na predloženie chýbajúcich faktúr, dodacích listov a dokladov o pôvode dreva (v zmysle vyhlášky č. 244/1997 Z.z.), ktoré by preukazovali uskutočnenie zdaniteľného plnenia a po predložení originálov došlých faktúr od dodávateľa S. s.r.o. a oznámení, že mimo dodacích listov a faktúr nemajú k dispozícii iné doklady preukazujúce pôvod dreva bol daňový subjekt opäť vyzvaný, aby predložil všetky doklady súvisiace s uskutočnením zdaniteľných plnení dodávateľom S. s.r.o., teda doklady o preprave dreva, uvedenie mien osôb, ktoré drevo prepravovali, miesto odkiaľ a kam bolo drevo prepravované, dopravný prostriedok a ŠPZ, ktorým bolo drevo prepravované, číslo vagóna, sortiment dreva – výrobok, číslo kusov, počet kusov, dĺžka, priemer, objem, kto drevo prevzal. Žalobca predložil iba originál kúpnej zmluvy zo dňa 1.8.2002 uzatvorenej medzi ním a spoločnosťou S. s.r.o.. Iné doklady o preukázaní uskutočnenia týchto zdaniteľných plnení od dodávateľa S. s.r.o. predložiť nevedel.

Správca dane zároveň vyzval všetkých dodávateľov drevnej hmoty spoločnosti žalobcu, aby ku všetkým uskutočneným zdaniteľným plneniam za zdaňovacie obdobie máj 2002 až apríl 2003 zaslali dodacie listy a doklady o pôvode dreva. Okrem spoločnosti T.-R., s.r.o. a S., s.r.o., všetci vyzvaní dodávatelia požadované doklady predložili. Spoločnosť S., s.r.o., výzvu neprevzala. Na preukázanie uskutočnenia zdaniteľných plnení od dodávateľa S., s.r.o., preto boli vypočutí ako svedkovia bývalí zamestnanci spoločnosti žalobcu, L. K. (majster na sklade guľatiny), P. D. (pomocný majster na sklade guľatiny), B. P. (účtovníčka) a Ing. Š. V., konateľ spoločnosti P., s.r.o. - dodávateľa guľatiny pre žalobcu a od 21.5.2003 majiteľa píly v P., ktorí potvrdili, že od spoločnosti S., s.r.o., dodávku guľatiny neprevzali a takúto spoločnosť ani nepoznajú.

Správca dane na základe protokolu o zistení daňovej kontroly zo dňa 24.11.2004, že zo strany platiteľa nebolo jednoznačne preukázané, že k zdaniteľnému plneniu došlo, potom dodatočnými platobnými výmery vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až apríl 2003. Mal za to, že žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty porušil ustanovenie § 20a ods. 1 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého platiteľ môže odpočítať daň, ak platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie, vznikla daňová povinnosť.

Na odvolanie žalobcu žalovaný tieto prvostupňové rozhodnutia potvrdil. Z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplynulo, že pre uplatnenie nároku na odpočet dane musia byť bezpodmienečne splnené podmienky stanovené v § 20 a § 20a zákona o DPH. Daňový doklad so všetkými náležitosťami v zmysle zákona o DPH nemusí podľa žalovaného automaticky zakladať nárok na odpočet dane, preto v súlade s § 29 ods. 8 má kontrolovaný subjekt viesť takú evidenciu, ktorá by jednoznačne preukazovala hospodárske a účtovné operácie. Aj podľa žalovaného platiteľ (žalobca) neunesol dôkazné bremeno vyplývajúce mu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, keďže správcovi dane pri kontrole a odvolaciemu orgánu v odvolacom konaní nepreukázal dostatočne, že zdaniteľné plnenie prijal, čo bolo správcom dane oprávnené kvalifikované ako nesplnenie podmienky nároku na odpočet dane stanovenej v § 20a ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

Námietkou žalobcu v súvislosti s výpoveďou svedka pána V., zaznamenatej v zápisnici o ústnom pojednávaní č. I/153/31409/45636/2004/Sza zo dňa 8.12.2004, sa žalovaný v rámci odvolacích konaní nezaoberal, keďže sa týka zdaňovacieho obdobia máj 2003.

Na základe námietky žalobcu, že správca dane pri zisťovaní skutkového stavu v zmysle § 29 ods. 1 a 2 zákona o správe daní a poplatkov nepostupoval dôsledne, odvolací súd preskúmal podklady nachádzajúce sa v predložennom spise žalovaného a postup daňových orgánov a dospel k záveru, že námietka nie je dôvodná.

Z podkladov totiž vyplynulo, že správca dane pre čo najúplnejšie zistenie skutočností rozhodných pre správne určenie dane žiadal od žalobcu okrem predložených faktúr a kúpnej zmluvy predložiť aj iné doklady o preprave dreva, resp. mená osôb, ktoré drevo prepravovali, miesto odkiaľ a kam bolo drevo prepravované, dopravný prostriedok a ŠPZ, ktorým bolo drevo prepravované, číslo vagóna, sortiment dreva – výrobok, číslo kusov, počet kusov, dĺžka, priemer, objem, kto drevo prevzal a doklady o pôvode dreva podľa § 7 ods. 1 vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva SR č. 244/1997 Z. z. o vyznačovaní a evidencii ťažby dreva a keď žiadne z týchto nepredložil, urobil sám správca dane úkony na zadováženie podkladov od samotného dodávateľa, ktorý však nereagoval, vypočul svedkov a na základe dokladov predložených zástupcom daňového subjektu a iných dodávateľov vykonal prepočet reálnosti údajov v predložených dokumentoch.

Keďže z dokladov, ktoré žalobca v priebehu konania predložil, nebolo uskutočnenie

zdaniteľného plnenia preukázané, pretože nebol predložený konkrétny dôkaz, že spoločnosť S., s.r.o., dodala žalobcovi tovar uvedený v predmetných faktúrach, vznikli oprávnené pochybnosti o uskutočnení predmetného zdaniteľného plnenia. Táto okolnosť je podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1665 Z.z. rozhodujúcou pre posúdenie, či nárok na odpočet dane možno považovať za oprávnený, potom v súlade s ustanovením § 29 ods. 8 bolo povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky 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. Pokiaľ však daňový subjekt nepredložil žiadne alebo dostatočné dôkazy, že fakturovaná cena bola vyplatená za uskutočnené zdaniteľné plnenie, resp. dôkazy, ktoré by zdaniteľné plnenie preukázali čo do priebehu a výsledku, neunesol dôkazné bremeno.

Zo všetkých zhora uvedených dôvodov odvolací súd dospel k záveru, že žalovaný rozhodol v súlade so zákonom, napadnuté rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je správne právne posúdený. Odvolací súd sa stotožnil so záverom, že splnenie iba formálnej stránky právneho úkonu nie je dostatočné, je potrebné preukázať aj jeho naplnenie.

Krajský súd tak rozhodol správne, ak zamietol žalobu ako nedôvodnú. Vzhľadom k tomu, že žalobca dôvodmi odvolania nespochybnil správnosť tohto rozsudku, odvolací súd považoval odvolanie za neodôvodnené a v súlade s § 250ja ods. 4 O.s.p. rozhodol podľa § 219 O.s.p. tak, že napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

K ďalším námietkam uvedených v odvolaní žalobcu odvolací súd uvádza, že povinnosť upraviť daň na výstupe v súvislosti s úpravou dane na vstupe, ako sa toho domáhal žalobca, zo zákona o dani z pridanej hodnoty nevyplýva, pretože tak uviedol žalovaný, nie je vylúčené prijatie plnenia aj bez možnosti uplatnenia dane na vstupe. Taktiež námietku vznesenú k výpovedi svedka V. považoval odvolací súd vzhľadom na vyjadrenie žalovaného za neopodstatnenú.

Keďže podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní a poplatkov 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, žiadosť správcu dane o predloženie preukazu o pôvode dreva napriek argumentácii žalobcu nepovažoval odvolací súd za takú skutočnosť, ktorej dôsledkom by bola nezákonnosť postupu alebo rozhodnutia správcu dane. Z rozhodnutia totiž nevyplýva, že by táto skutočnosť bola podstatná pri hodnotení splnenia povinnosti preukázať rozhodné skutočnosti.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania, pretože nemal v konaní úspech. Žalovaný nemá právo na náhradu trov konania.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok
(§ 246c O.s.p.).

V Bratislave 19. augusta 2008

Za správnosť vyhotovenia:
Anna Koláriková

JUDr. Anna Elexová, v.r.
predsedníčka senátu