



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca v právnej veci žalobcu **P. R., s.r.o.**, so sídlom L., právne zastúpeného JUDr. J. P., advokátom v D., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/11441-70635/2007/993168-r zo dňa 13. septembra 2007, ako aj rozhodnutia č. I/228/11443-70637/2007/993168-r zo dňa 13. septembra 2007, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline, č.k. 21S/149/2007-73 zo dňa 06.05.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/149/2007-73 zo dňa 06. mája 2008 **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 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/228/11441-70635/2007/993168-r zo dňa 13.09.2007 a č. I/228/11443-70637/2007/993168-r zo dňa 13.09.2007, ktorými žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Ružomberok, č. 661/230/15470/07/Vr-X/161

zo dňa 30.05.2007 a č. 661/230/15477/07/Vr-X/164 zo dňa 30.05.2007, ktorými bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/, bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., s poukazom na zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a § 49 ods.2 písm. a/ vyrubený žalobcovi ako daňovému subjektu **rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2004 v sume 349 085,-- Sk a rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2004 v sume 93 100,-- Sk.**

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že rozhodnutia správneho orgánu vychádzajú z dostatočne zisteného skutkového stavu veci a vyvodili z neho správny právny záver. Správne orgány vykonali dostatočné dokazovanie, z ktorého nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že práce účtované T. D., s.r.o. predmetnými faktúrami boli vykonané, záver správneho orgánu o tom, že žalobcovi nevznikol vo vzťahu k predmetným faktúram nárok na odpočet DPH na vstupe je súladný so zákonom s poukazom na § 49 ods. 1 v spojení s § 51 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH. Súd nedospel k záveru, že by správne orgány prvého alebo druhého stupňa procesne pochybili a odňali právo žalobcovi klásť svedkom otázku vo vzťahu k výsluchu J. M.. Výsluch svedka bol vykonaný procesne, súladne so zákonom, jeho odpovede v merite veci sú jednoznačné, presné a bola daná možnosť, ktorú aj využil žalobca prostredníctvom splnomocneného zástupcu, klásť svedkom otázku, avšak ani kladenie jeho otázok nepotvrdili (v odpovediach svedka M.) tvrdenia žalobcu. Obsah zápisnice o miestnom zisťovaní nemá na rozhodovanie veci vplyv, je irelevantné, podstatou pre meritórne rozhodovanie veci bol práve výsluch 02.10.2006 J. M.. Taktiež dokazovanie, ktoré ex offo viedol správny orgán preukázalo, že predmetné práce na L. S., s.r.o. Z., ako aj W., s.r.o. L. boli fyzicky vykonané, čo v konaní ani správny orgán nespochybňoval, ale nepreukázali, že tieto práce žalobca vykonával v subdodávke práve prostredníctvom T. D., s.r.o., za ktoré predmetnými faktúrami aj tejto obchodnej spoločnosti (ako vyplýva z faktúr a predložených pokladničných príjmových a výdavkových dokladov) aj zaplatil. Nakoľko nebola splnená základná podmienka pre uplatnenie odpočtu DPH na vstupe, ktorú si žalobca v zdaňovacom období november 2004 a august 2004 uplatnil, a to existencie zdaniteľného plnenia, realizovaného T. D., s.r.o. Á., v predmetnej veci nebola preukázaná, nemohol si žalobca DPH na vstupe odpočítať tak, ako si to uplatnil v daňovom priznaní, a preto vyrubenie rozdielu DPH, tak ako stanovil prvostupňový správny orgán v preskúmaných prvostupňových správnych rozhodnutiach, je vecne správne. S účinnosťou daňového subjektu, teda žalobcu, je s poukazom na § 15 ods. 5 písm. a/, e/ zákona č. 511/1992 Zb. aj právo daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho

tvrdenia. Z dôkazov, ktoré vykonal ex offio správny orgán a predložených žalobcom, nebolo preukázané tvrdenie, že predmetné práce boli fyzicky T. D., s.r.o. realizované a nakoľko iné dôkazy žalobca v konaní nepredložil, nenavrhol ich vykonať (napr. predložením dokladov o odovzdaní, prevzatí diela, o vykonaných odborných skúškach a odborných prehliadkach diela) neoznačil ako svedkov osoby, ktoré boli v technických otázkach kompetentné za žalobcu so zástupcami T. D., s.r.o. konať, ktorí boli oprávnení kontrolovať priebeh, rozsah a predovšetkým aj kvalitu vykonaných prác a preberať vykonané dielo, v tomto smere bol nečinný, neproduktívny, čo sa týka predloženia, označenia alebo navrhnutia vykonania dôkazov. Žalobca v konaní svoje právo podľa § 15 ods. 5 písm. c/ zák. č. 511/1992 Zb. využil nedostatočne, a preto nemožno vytýkať správne orgánu, že nepreveroval ďalšie skutkové okolnosti veci, lebo nemal zo strany konateľa žalobcu špecifikované okolnosti nielen uzavretia, ale predovšetkým realizácie diela, tým nebol špecifikovaný rozsah ďalších skutkových okolností, ktoré by bolo možné vykonaným dokazovaním preveriť.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného zo dňa 13.09.2007 č. I/228/11441-70635/2007/993168-r a č. I/228/11443-70637/2007/993168-r zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie. Alternatívne žalobca navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na nové konanie a rozhodnutie. Uviedol, že napadnuté rozhodnutia správneho orgánu vychádzajú z nedostatočne zisteného skutkového stavu veci, opierajú sa o dôkazy, ktoré boli získané v rozpore s ustanoveniami procesných predpisov, a teda ak takéto rozhodnutia správneho orgánu súd potvrdil tým, že žalobu žalobcu zamietol, pochybil. Uviedol, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Zároveň, doteraz zistený skutkový stav neobstojí, pretože sú tu ďalšie skutočnosti, ktoré doteraz neboli uplatnené. Podľa žalobcu v konaní dostatočným spôsobom preukázal existenciu zdaniteľného plnenia a v rozsahu, ktorý vyplýva z jeho možností a postavenia dôkazné bremeno uniesol. Daňový subjekt môže byť zaťažený len dôkaznou povinnosťou (bremenom) vo vzťahu k tým skutočnostiam, ktoré vzhľadom na svoje postavenie súkromnoprávneho subjektu preukázať môže. Pokiaľ správny orgán vyžadoval od žalobcu ako daňového subjektu preukázanie skutočností, ktoré sú nad rámec jeho postavenia pochybil a pochybil aj súd, pokiaľ tieto rozhodnutia považoval za vecne správne a žalobu zamietol. Žalobca predložil v konaní prehlásenie firiem dňa 24.06.2006, podľa ktorého v spoločnostiach I. S. s.r.o., L., s.r.o., S. H. a.s., S.-M., a.s., K. a.s., C. M. boli

vykonané subdodávateľské práce aj spoločnosťou T. D., s.r.o. Správca dane uskutočňoval preverenia prehlásenia subdodávateľských firiem písomne aj telefonicky, pričom vykonanie takéhoto dokazovania nemôže postačovať na vyvrátenie písomných prehlásení doložených daňovým subjektom. Napriek dôkaznej povinnosti daňového subjektu nemôže správny orgán vychádzať z predpokladu, že predkladané záznamy a evidencia daňového subjektu sú a priori nesprávne a nedôveryhodné. Naopak, aj v daňovom konaní bezpochyby sa uplatňuje zásada prezumpcie nevinu daňového subjektu a správca dane, hoci je v nadriadenom postavení voči kontrolovanému daňovému subjektu, musí rešpektovať túto zásadu, pokiaľ sa nepreukáže opak. Spoločnosť T. D., s.r.o. za rok 2004 podala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb za rok 2004 dňa 31.03.2005, čo potvrdzuje samotné vyhlásenie dožiadaného Daňového úradu Lučenec zo dňa 10.07.2006. Takéto písomné vyjadrenie nie je možné považovať za dôkaz, ktorý by preukazoval nesprávnosť záznamov vedených žalobcom. Nečinnosť konateľa obchodnej spoločnosti T. D., s.r.o. nepostačuje na ustálenie názoru, že správca dane preukázal v daňovom konaní nesprávnosť a nevieryhodnosť záznamov vedených daňovým subjektom. Žalobca mal za to, že pokiaľ správny orgán vychádzal len z miestneho zisťovania zo dňa 21.09.2006, kde zároveň do zápisnice o miestnom zisťovaní uviedol informácie, ktoré získal výsluchom J. M. zo dňa 21.09.2006, ktorá je v rozpore s neskôr vykonanými dôkazmi a zákonnosť vykonania ktorej žalobca spochybňuje, konal v rozpore so zásadou hodnotenia dôkazov a to každého dôkazu jednotlivo a všetkých dôkazov v ich vzájomných súvislostiach. Žalobca z procesného hľadiska namietal predovšetkým miestne zisťovanie zo dňa 21.09.2006 a pri ňom uskutočnený výsluch p. M.. Správny orgán napriek nedodržaniu procesných predpisov prihliadal na obsah výpovede získanej dňa 21.09.2006 od p. M., čo je zrejme o.i. aj z toho, že pri ďalších výsluchoch mu zamestnanci správneho orgánu kládli otázky smerujúce k tomu, aby vysvetlil rozpory medzi svojimi tvrdeniami z 21.09.2006 a 02.10.2006. Skutkové zistenia súdu v napadnutom rozsudku sú teda nesprávne.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 26.08.2008 k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Skonštatoval, že odvolanie neobsahuje skutočnosti, pre ktoré by mal byť rozsudok Krajského súdu v Žiline zrušený. Poukázal, že prvostupňový súd v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, že aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správne rozhodnutiu veci.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 O.s.p, § 246c ods.1 prvá veta O.s.p.), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta O.s.p.) a podľa § 250ja ods. 3, druhá veta O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

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

Podľa § 51 ods. 1, písm. a/ zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2, písm. a/ má faktúru platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 49 ods. 2, písm. a/ zák.č. 222/2004 Z z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb , ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Najvyšší súd hlavne poukazuje na vecné dôvody rozhodnutia žalovaného, ktoré zodpovedajú adekvátnej aplikácii hore uvedených ustanovení zákona o DPH, ktoré poukazujú na tzv. osobný charakter zdaniteľných plnení pri DPH, pri ktorom identifikácia osoby ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa vo faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu.

V danom prípade nebol predložený relevantný dôkaz o tom, že fakturované práce boli vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods.1 zák.č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov (spoločnosti T. D., s.r.o. nevznikla daňová povinnosť, pretože nedodala služby), ďalej nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2, písm. a/ cit. zákona (fakturovaná DPH nebola uplatnená platiteľom za dodané služby). 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, ak aj preukazovanie zaplataenia týchto súm, 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 č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov sú hmotnoprávnej povahy, bezpodmienečne na ich splnenie sa nárok na odpočet viaže. 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.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 250k ods. 1 O.s.p. a § 246c ods.1, prvá veta O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

V Bratislave, dňa 23. apríla 2009

JUDr. Ivan R u m a n a , v.r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková