



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v Bratislave, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu **R. – I. P., s.r.o.** so sídlom v P., IČO: X., právne zastúpeného JUDr. P. H., advokátom v K., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica č. 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/225/297-21580/2005/990770-r zo dňa 19.04.2005, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č.k. 1S/181/2005-60 zo dňa 14.09.2007, takto

### **r o z h o d o l :**

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove, č.k. 1S/181/2005-60 zo dňa 14.09.2007 **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 rozhodnutia žalovaného č. I/225/297-21580/2005/990770-r zo dňa 19.04.2005, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Poprad č. 717/230/756/05/Rove zo dňa 10.01.2005, ktorým bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona číslo 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený žalobcovi **rozdiel dane**

**z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2002 vo výške 1 092 281,-- Sk.**

Vyčíslený rozdiel dane v jednotlivých zdaňovacích obdobiach vyplýval podľa správcu dane z toho, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia v prípadoch došlých faktúr od dodávateľa S., s.r.o. S. za dodávky dreva – guľatiny a následne z neoprávneného uplatnenia odpočtu dane na vstupe v rozpore

- a) do 31.12.2002 s § 20 ods. 2 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov
- b) od 01.01.2003 s § 20a ods. 1, písm. a/ zák.č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že v danom prípade žalobca síce predložil kópie aj originály faktúr od dodávateľa S., s.r.o., a teda po formálnej stránke sa javí, že splnil podmienky pre odpočet dane na vstupe, avšak v skutočnosti nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľného plnenia na základe sporných faktúr od dodávateľa S., s.r.o. naozaj došlo. K takémuto záveru dospel prvostupňový správny orgán aj žalovaný na základe výsledkov dokazovania vykonaného podľa ustanovenia § 15 ods. 1 a § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Z.z. Okrem dokladov o pôvode dreva v zmysle ustanovenia § 7 ods. 1 vyhlášky č. 244/1997 Z.z., ktorý mal byť jedným z dôkazov preukazujúcim uskutočnenie zdaniteľného plnenia, to boli predovšetkým výpovede svedkov – bývalých zamestnancov žalobcu, p. Ľ. K. a p. D., do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 22.03.2004, keď obaja zhodne potvrdili, že v období od mája 2002 do decembra 2002 od spoločnosti S., s.r.o. neprevzali žiadne množstvo guľatiny, a to ani na základe dodatočne predložených faktúr. Zároveň uviedli, že takúto firmu ani nepoznajú. Taktiež svedkyňa p. B. P. potvrdila, že dodávateľské faktúry účtovala na základe dodacích listov a preukazov o pôvode dreva, ktoré odsúhlasovala s majstrom guľatiny p. K. alebo p. D., pričom od firmy S., s.r.o. nikdy na sklad v P. nedošla žiadna guľatina. V zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 12.08.2004 kontrolná skupina oboznámila zástupcu žalobcu s predbežnými závermi daňovej kontroly a opätovne vyzvala jeho zástupcu Ing. V. V. o predloženie všetkých dokladov, resp. písomnosti (dôkazov), ktoré súvisia s uskutočnením zdaniteľných plnení dodávateľom S., s.r.o. (doklady o preprave dreva, uvedenie mien osôb, ktoré drevo prepravovali, miesto odkiaľ a kam bolo drevo prepravené, dopravný prostriedok a SPZ, ktorým bolo drevo prepravované, číslo vagónu, sortiment dreva – výrobok, číslo ks, počet ks, dĺžka, priemer, objem, kto drevo prevzal). Vyjadrenie zástupcu žalobcu k dodávkam od spoločnosti S., s.r.o. S. bolo nasledovné: „Predkladám originál kúpnej zmluvy zo dňa 01.08.2002, uzatvorenej medzi S., s.r.o. S. a žalobcom. Iné doklady

o preukázaní uskutočnenia týchto zdaniteľných plnení od dodávateľa S., s.r.o. neviem predložiť“. Na základe takto vykonaného dokazovania sa súd stotožnil so závermi prvostupňového správneho orgánu i žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. a nepreukázal, že došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia na základe došlých faktúr v preskúmanom rozhodnutí presne špecifikovaných od spoločnosťou S., s.r.o. správne a v súlade so zákonom, preto postupoval prvostupňový orgán, ak pre porušenie § 20 ods. 2 písm. a/ zákona č. 289/1995 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za september 2002 a ak žalovaný takéto rozhodnutie ako vecne správne potvrdil.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobe vyhovel. Namietal, že prvostupňový súd vyvodil nesprávny právny záver zo zisteného skutkového stavu. Žalovaný vychádzal z nedostatočne zisteného skutkového stavu, čím porušil ust. § 29 ods. 5, 6 zák.č. 511/1992 Zb. Správca dane vyvodil nezákonný záver, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia a došlo k porušeniu § 20 ods. 2, písm. a/ zákona o DPH a neuznal uplatnený odpočet dane na vstupe na základe faktúry o nákupe guľatiny od spoločnosti S., s.r.o.. Spoločnosť R.-I., s.r.o. v súlade so zákonom o DPH na základe daňových dokladov so všetkými náležitosťami (čo správca ani nerozporuje) uplatnila odpočet dane na vstupe, keď jej vstup súvisel s uskutočňovanými zdaniteľnými plneniami a súčasne aj vznikla daňová povinnosť na strane dodávateľa S., s.r.o. (čo tiež správca dane nepopiera). Spoločnosť spracovala dodanú guľatinu a následne výrobky aj odpredala, t.j. v súlade so zákonom o DPH tieto dodávky aj použila na uskutočnenie svojich zdaniteľných plnení. Ak má správca pravdu, že nedošlo k nákupu guľatiny od spoločnosti S., s.r.o. potom v súlade so zákonom mal upraviť aj daň z pridanej hodnoty na výstupe, keďže nie je možné vyrobiť výrobky – rezivo bez guľatiny. Nepredloženie dokladov o pôvode dreva v zmysle § 7 Vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva č. 244/1997 Z.z. o vyznačovaní a evidencii ťažby dreva bolo zo strany kontrolovaného subjektu vysvetlené, keďže tieto dokumenty má k dispozícii z dodávok guľatiny spoločnosť T.-R., s.r.o, od jej dodávateľov, však v súvislosti s kontrolou na dani z pridanej hodnoty je irelevantné skúmanie dodržiavania vyhlášky o vyznačovaní a evidencii ťažby dreva a nie je ani v kompetencii daňových orgánov kontrola dodržiavania predpisov o ťažbe a spracovaní dreva. Postup správcu dane je v tomto bode v rozpore s § 2 a § 29 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších zákonov a je nad rozsah jej oprávnenia pri výkone daňovej kontroly. Správca má k dispozícii písomnosti, ktoré obsahujú

všetky náležitosti daňového dokladu v zmysle zákona o DPH a ani v jednom prípade nerozporoval chýbajúce náležitosti, resp. nevyzval na ich doplnenie. Nedokladovanie pôvodu dreva nemôže ísť na ťarchu žalobcu, pretože táto povinnosť zo zákona patrí dodávateľovi, v danom prípade S. s.r.o. a T.-R., s.r.o. v tomto daňovom konaní. Ide o nedostatok, ktorý nesúvisí s plnením daňových povinností. Maximálne by sa mohlo jednať o porušenie iného zákona. Žalobca ďalej namietal, že je povinnosťou správcu dane v prípade pochybnosti podrobnejšie získať údaje o účtovníctve a skladovej evidencii spoločnosti S., s.r.o., vypočúť zástupcu tejto spoločnosti k rozhodujúcim skutočnostiam, najmä požiadať o predloženie účtovníctva, resp. u miestne príslušného správcu dane dodávateľa S., s.r.o. zistiť podľa účtovných výkazov a predložených daňových priznaní k DPH, či tento napríklad priznal daň na výstupe z uskutočnených zdaniteľných plnení – odpredaja guľatiny pre spoločnosť R.-I. P., s.r.o.

Ďalším dôkazom nezákonného postupu správcu je, že v rozpore s §§ 15 a 29 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov protokol o daňovej kontrole, ktorý bol podkladom na vydanie napadnutých rozhodnutí, bol doručený dňa 26.11.2004, následne bol doplnený o chýbajúcu stranu č. 11/, avšak kontrolná skupina až následne dňa 08.12.2004 vypočula svedka p. V., navrhnutého daňovým subjektom, výpoveď svedka uvedená v zápisnici o ústnom pojednávaní č.j. |I/153/3140/45636/2004/Sza zo dňa 08.12.2004 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 pred vypočutím svedka v daňovom konaní a následne prerokovaný 30.12.2004 bez zmeny. Predmetný protokol bol následne podkladom na vyrubenie rozdielu dane.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 12.11.2007 navrhoval, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Uviedol, že dôvody odvolania odvolateľ popísal v článkoch II – IX tohto podania. Čo sa týka dôvodov uvedených v článkoch II – VI, sú identické s dôvodmi žaloby. Žalovaný k nim zaujal stanovisko vo vyjadrení č. I/225/11022-80076/2005 zo dňa 07.11.2005. Odvolateľom v závere odvolania prezentovaná téza, že ak formálna stránka nároku na odpočet dane (daňový doklad a § 49 ods. 2 zákona) bola naplnená, je nesporné, že je to aj odrazom skutočnosti – teda materiálnej stránky, neobstojí. Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov, že žalobca neunesol dôkazné bremeno tým, že nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia medzi ním a S., s.r.o.. Súd konštatoval aj to, že v daňovom konaní boli použité dôkazné prostriedky

zodpovedajúce ustanoveniu § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Preto na margo týchto námietok (skôr vyslovených téz – skutkovo a právne nepreukázaných) uvádza iba to, že v priebehu daňovej kontroly správca dane preveruje skutočnosti, či daňový subjekt dodržal všetky ustanovenia jednotlivých daňových zákonov a ustanovenia s nimi súvisiacich platných právnych predpisov a takýmto spôsobom aplikuje v konaní zásadu zákonnosti (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov), t.j. postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, ktoré sa na konkrétnu daňovú vec vzťahujú. V záujme splnenia si svojej zákonnej dôkaznej povinnosti vyplývajúcej z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov mal odvolateľ práve využiť aj preukázanie si povinnosti stanovenej vyhláškou č. 244/1997 Z.z., a tým zmierniť následky nepreukázania vzniku nároku na odpočet dane.

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 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 § 20 ods. 2 zák.č. 289/1995 Z.z. platiteľ má nárok na odpočet dane, ak sa*

- a/ zdaniteľné plnenie uskutočnilo,*
- b/ daň na vstupe zaúčtovala,*
- c/ daň zaplatila platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie*
- d/ má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktorý vyhotovil platiteľ*

*a doklad o zaplatení dane, pričom dokladom o zaplatení dane v prípade, že daň na vstupe je 200 000,-- Sk a viac, je len doklad o bezhotovostnej platbe uskutočnenej prostredníctvom banky alebo doklad o platbe na pošte poštovou poukážkou.*

Ide o kumulatívne ustanovené podmienky, ktoré musia byť splnené, aby vznikol platiteľovi nárok na odpočet DPH. Zdaniteľné plnenie podľa písm. a/ musí byť uskutočnené

platiteľom, ktorý je deklarovaný v daňovom doklade podľa písm. d/ ust. § 20 ods. 2 zák.č. 289/1995 Z.z. Identita platiteľa, ktorý uskutočňuje zdaniteľné plnenie a platiteľa v prospech ktorého sa zdaniteľné plnenie uskutočňuje formálne deklarovaná v daňovom doklade musí zodpovedať skutočnému stavu. Ide o 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.

Najvyšší súd hlavne poukazuje na vecné dôvody napadnutého rozhodnutia žalovaného, ktoré zodpovedajú adekvátnej aplikácii hore uvedených ustanovení zákona o DPH.

*„... svedkovia, pán K. i pán D., potvrdili, že objem prevzatej guľatiny zaznamenávali v zošite dodávky guľatiny, kde sú uvedení všetci dodávatelia, pričom obdobie august 2002 – apríl 2003 od spoločnosti S., s.r.o. guľatinu neprebrali. Navyiac uviedli, že s predloženými dodacími listami od firmy S., s.r.o. sa nikdy nestretli, takúto firmu nepoznajú ani na základe dodacích listov, ktoré sú priložené k faktúram, nebola prevzatá žiadna guľatina. Svedkyňa, pani B. P., uviedla, že dodávateľské faktúry účtovala na náklade dodacích listov a preukazov o pôvode dreva, ktoré odsúhlasovala s majstrom guľatiny, pánom K. alebo pánom D., pričom od firmy S., s.r.o. nikdy na sklad v P. nedošla žiadna guľatina. Dodávky od firmy S., s.r.o. sú zachytené (skladových výkazoch, ktoré spracovávala na základe objemov fakturovaných došlými a vyšlými faktúrami spoločnosti R. – I. P., s.r.o.. Správca dane mal teda dostatok dôkazov, na základe ktorých spochybnil oprávnenosť uplatnenej dane z pridanej hodnoty na vstupe z dokladov vyhotovených spoločnosťou S., s.r.o., i napriek tomu že sa nevedel skontaktovať so zástupcom tejto spoločnosti.*

Zákonodarca vyžaduje (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. Pre vznik nároku na odpočet DPH preto nepostačuje iba samotná existencia plnenia neidentifikovanou osobou, na ktorú materiálnu existenciu plnenia poukazuje žalobca v odvolaní.

Preukazy pôvodu dreva na prepravu a spracovanie, vyhotovované zmysle § 7 ods. 1 vyhl.č.244/1997 Z.z. o vyznačovaní a evidencii ťažby dreva sú iba podporným dôkazným prostriedkom o existencii zdaniteľného plnenia a identite osôb medzi ktorými k zdaniteľnému plneniu – dodávke vyťaženého dreva došlo. Ich neexistencia priamo neovplyvňuje vznik nároku na odpočet DPH, vplýva však na dôkaznú situáciu v daňovom konaní ohľadne uskutočnenia zdaniteľného plnenia.

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 O.s.p. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

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

v Bratislave, dňa 4. decembra 2008

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

Za správnosť vyhotovenia:  
Alena Augustiňáková