



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členiek senátu JUDr. Idy Hanzelovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **V., spol. s r.o.**, zastúpený: JUDr. V. Z., advokát, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/223/11499-68445/2006/991545-r zo dňa 16.10.2006, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/87/2006-101 zo dňa 18.12.2008, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/87/2006-101 zo dňa 18. decembra 2008 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo na 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 Košiciach rozsudkom č.k. 6S/87/2006-101 zo dňa 18.12.2008 zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/223/11499-68445/2006/991545-r zo dňa 16.10.2006, ktorým žalovaný potvrdil

rozhodnutie – dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Košice I (ďalej aj správca dane) č. 695/231/62463/06/Dub zo dňa 04.07.2006, ktorým vyrubil podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov, v znení neskorších predpisov (ďalej len zák.č. 511/1992 Zb.) žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 2 180 835,-- Sk, keďže správca dane pri daňovej kontrole neuznal právo žalobcu na odpočítanie dane z nakúpeného tovaru od dodávateľa I.G., s.r.o., H., keď konštatoval, že žalobca porušil ust. § 49 ods. 1 a 2 v spojení s § 19 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len zákon o DPH).

Krajský súd v Košiciach rozsudok odôvodnil tým, že oprávnenie daňového subjektu (žalobcu) uplatniť odpočítanie dane je viazané na splnenie podmienok uvedených v hore citovaných ustanoveniach. Keďže ide o hmotnoprávne podmienky k takému záveru nestačí len existencia daňového dokladu, hoci tento obsahuje všetky formálno-právne náležitosti. Musí sa overiť, či údaje v ňom obsiahnuté majú povahu faktu a dokladujú skutočnosť. Totiž predloženým dokladom daňový subjekt len tvrdí, že k určitému plneniu došlo, ale zároveň musí byť aj schopný preukázať, že skutočne došlo k dodávke tovaru ako aj to, že dodávka sa uskutočnila v tvrdenom množstve tak, ako je to uvedené v nim predložených dokladoch. Uskutočnením dokladovaného obchodu správca dane len overoval, za ktorým účelom vykonal aj dokazovanie a to miestne zisťovanie v skladových priestoroch žalobcu, vypočul konateľa žalobcu, preveroval uskutočnenie zdaniteľného obchodu u dodávateľa žalobcu t.j. vo firme I.G., s.r.o., a aj v spoločnosti F.E., s.r.o., ako aj dodávku tovaru do Českej republiky u odberateľa spoločnosti Z.M., s.r.o. Porovnaním príloh špecifikácii ku kúpnej zmluve z 09.12.2005 a k faktúre z 28.12.2004, na základe ktorých mala byť uskutočnená dodávka tovaru a mala slúžiť pre účely ďalšieho podnikania zistil, že predložené špecifikácie neboli identické. Časť tovaru, ktorá bola v sklade, nebola identifikovateľná a žalobca nevedel preukázať, že tovar, ktorý má uložený v sklade, je ten istý ako tovar, ktorý zakúpil podľa ním predložených dokladov. Taktiež nesúhlasilo ani množstvo a druh dodaného tovaru. Zakúpený tovar mal byť dodaný spoločnosti Z. M., s.r.o., U., teda do Českej republiky, ale táto dodávka na základe medzinárodného dožiadania taktiež nebola potvrdená. V sklade pri kontrole správca dane zistil, že časť výrobkov, ktorá mala byť podľa predložených dokladov predaná do Českej republiky sa ešte v sklade nachádzala. Žalobca síce už v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru takisto aj v žalobe poukazuje na to, že odberateľ z Českej republiky reklamoval časť nedodaného tovaru, pričom reklamácia je

zo dňa 29.03.2006, ohlásená mala byť už dňa 16.03.2006, ale tento reklamačný list žalobca nepredložil správcovi dane, neuviedol ho ani pri miestnom zisťovaní 07.06.2006, ani pri ústnom prejednaní protokolu 04.01.2006 a 29.05.2006. Skutočnosť, že k reklamačnému konaniu došlo, nenasvedčuje ani vyjadrenie konateľa odberateľa, ktorý uviedol, že nemá informácie o tom, že by spoločnosť vykonávala nejaké podnikateľské aktivity, nedisponovala žiadnym skladosm a nemala ani žiaden tovar, pričom on je konateľom od 21.12.2005 a zrejme o reklamačnom liste z 29.03.2006 by musel mať vedomosti. Správca dane preveroval aj použiteľnosť zakúpených súčiastok za účelom podnikania a zistil, že vo veľkej časti išlo o pasívne súčiastky, ktoré v súčasnosti sú nepoužiteľné.

Námietku žalobcu, že počas daňovej kontroly mu nebolo umožnené uplatniť svoje právo a to predovšetkým klásť otázky svedkom vyhodnotil krajský súd ako neopodstatnenú, pretože výsluch svedkov v daňovom konaní žalobca nenavrhol a správca dane preto takýto dôkaz nevykonal. Je pravdou, že správca dane prostredníctvom dožiadaní preveroval skutočnosť v súvislosti s realizáciou predmetného obchodu, ale s výsledkami šetrenia bol žalobca oboznámený, a preto mu nič nebránilo vo veci navrhovať dôkazy. Správca dane nepovažoval za potrebné vypočítať A. Š., ktorá mala realizovať prepravu tovaru, ale ani sám žalobca v daňovom konaní nenavrhol jej vypočítanie ako svedkyne.

Prvostupňový súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup správneho orgánu v medziach žaloby je v súlade so zákonom, a preto žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca z dôvodu, že napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Uviedol, že dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Košice I pod č. 695/231/62463/06/Dub zo dňa 04.07.2006 bol vydaný na základe nesprávne posúdeného skutkového stavu, keďže nedostatočne vedená skladová evidencia žalobcu nemôže mať žiadny vplyv na uplatnenie práva na odpočítanie dane z nakúpeného tovaru. Aj keby prišlo zo strany daňového subjektu k porušeniu povinností vyplývajúcich mu zo zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, na ktorý sa správca dane a žalovaný odvolávajú, za takéto porušenie môže daňový úrad v súlade s § 38 zák.č. 431/2002 Z.z. uložiť daňovníkovi pokutu. S názorom uvedeným v napadnutých rozhodnutiach žalobca nesúhlasí, pretože je názoru, že si v plnom rozsahu splnil povinnosť a predložil správcovi dane všetky dostupné dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenie

najmä, že vývoz tovaru sa uskutočnil a to konkrétne pre spoločnosť Z. M., s.r.o., v Českej republike, keďže ani jeden z dokladov predložených v rámci daňovej kontroly nebol žalovaným spochybnený.

Odvolaateľ poukazoval na § 2 písm. d/ zák.č. 358/2003 Z.z. o obchodných reťazcoch na definíciu pojmu „Obchodný reťazec“ s názorom, že tvrdenia žalovaného, ktoré si osvojil aj prvostupňový súd, že zdaniteľný obchod bol predmetom obchodného reťazca, považuje za neopodstatnené a ničím nepodložené, keďže v tomto prípade neprišlo k zneužívaniu ekonomickej sily v rámci obchodného reťazca.

Odvolaateľ rovnako považuje za nesprávne závery obsiahnuté v rozsudku prvostupňového súdu, ako aj v rozhodnutí žalovaného, že tovar, ktorý mal byť predaný spoločnosti Z. M., s.r.o., U. podľa faktúry č. CZ091205 zo dňa 09.12.2005 a dodacieho listu č. DOD/CZ091205 zo dňa 09.12.2005 sa ešte v mesiaci december nachádzal v sklade v priestoroch firmy V., a.s., L. a rovnako aj závery, že u výrobkov náhodne vybraných pri kontrole boli zistené rozdiely v množstve a type výrobkov. Z tohto dôvodu odvolaateľ uviedol, že žalovaný ako aj prvostupňový súd, keď sa stotožnil s názorom žalovaného, vychádzal z nesprávne zisteného skutkového stavu a následne nesprávneho právneho posúdenia veci. Podľa odvolaateľa žalobca dostatočne zákonným spôsobom preukázal premiestnenie tovaru do Českej republiky pre firmu Z. M., s.r.o., U. a to faktúrou č. CZ091205 zo dňa 09.12.2005, medzinárodným nákladným listom č. SK M0164892, keď preukázal, že dopravu zabezpečoval odberateľ z Českej republiky sám a to prostredníctvom firmy A. Š., S. Z tohto dôvodu, keďže neprišlo k výsluchu A. Š., prišlo k pochybeniu, keďže žalobca nemohol uplatniť svoje právo, teda klásť svedkom otázky pri výsluchu v súlade s § 15 ods. 3 písm. d/ zák.č. 511/1992 Zb.

S poukazom na uvedené žalobca navrhol, aby odvolací súd rozhodol podľa § 220 a § 221 OSP.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný uvádzajúc, že žalobca v priebehu daňovej kontroly vierohodným spôsobom nepreukázal, že u predmetného tovaru bola splnená podmienka na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, 2 v spojení s § 19 zák.č. 222/2004 Z.z., keďže tovar uskladnený v skladovacích priestoroch, ktorý bol predmetom zisťovania, je totožný s tovarom, z ktorého si daňový subjekt odpočítal daň, čo bolo podstatné

pre nepriznanie odpočítania dane vo výške 2 180 835,-- Sk. Uvedené zistenia sú podrobne opísané v rozhodnutí správcu dane a žalovaného, z čoho vyplýva dôvodné podozrenie, že k dodaniu tovaru neprišlo, že sa jedná v skutočnosti o reťazec spoločností vytvorených za účelom krátenia dane. K osobe A. Š. sa žalovaný dodatočne vyjadril na základe výzvy prvostupňového súdu a to podaním zo dňa 23.05.2008, na ktoré zároveň poukázal. V tomto prípade nebola splnená podmienka na odpočítanie dane z tovaru alebo zo služby pre platiteľa, pretože uvedené právo vzniká v nadväznosti na daňovú povinnosť – dodanie tovaru alebo služby.

V ďalšom žalovaný poukázal na písomné vyjadrenie k žalobe zo dňa 13.06.2007 a navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach sp.zn. 6S/87/2006 zo dňa 18.12.2008 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku, ďalej len OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP) a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné, a preto napadnutý rozsudok potvrdil podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP v spojení s 250ja ods. 2 veta prvá OSP a § 250ja ods. 3 veta druhá OSP.

Z pripojeného administratívneho a súdneho spisu vyplynulo, že správca dane Daňový úrad Košice I dňa 04.07.2006 vydal dodatočný platobný výmer č.j. 695/231/62463/06/Dub, ktorým podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák.č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2005 v sume 2 180 835,-- Sk.

Podľa § 79 ods. 1 zák.č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov bola časť nadmerného odpočtu vo výške 8 650,-- Sk odpočítaná od vlastnej daňovej povinnosti žalobcu v zdaňovacom období február 2005. Rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2005 tvorí rozdiel medzi nadmerným odpočtom uvedeným žalobcom v riadnom daňovom priznaní vo výške -2 181 340,-- Sk a nadmerným odpočtom určeným kontrolou vo výške -505,-- Sk to sa rovná rozdiel dane 2 180 835,-- Sk. K uvedenému rozdielu dospel správca dane tak, že po vykonaní daňovej kontroly DPH za obdobie január 2005, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 695/321/893-54714/06/Pá zo dňa 12.06.2006 zistil, že náhodným porovnaním obsahu krabíc č. 82 a č. 95 s obsahom špecifikácie č. 4101 k priloženej faktúre

č. 28122004 zo dňa 28.12.2004, ku kúpnej zmluve zo dňa 09.12.2004 a dodaciemu listu č. DOD/CZ091205 zo dňa 09.12.2005 k faktúre č. CZ091205 zistil, že krabice obsahovali tovar, ktorý mal byť v čase miestneho zisťovania už predaný a vyvezený do Českej republiky. Časť tovaru v sklade nebola identifikovateľná, časť tovaru nebolo možné porovnať s prílohou nákupnej faktúry a kúpnej zmluvy, keďže krabice boli bez označenia obsahu a daňový subjekt nevedel predložiť skladovú evidenciu, nakoľko ju nemal spracovanú. Správca dane zistil nezrovnalosti v špecifikácii, ktorá bola súčasťou kúpnej zmluvy zo dňa 09.12.2004 a obsahu špecifikácie, ktorá tvorila prílohu k faktúre zo dňa 28.12.2004, a následne zistila aj rozpory s prílohou k faktúre pre spoločnosť Z. M., s.r.o., U. – odberateľa žalobcu, rovnako správca dane zistil, že aj dodávateľ žalobcu spoločnosť F.-E., s.r.o., ktorá predmetný tovar mala žalobcovi prediť nesplnila podmienky DPH. Správca dane rovnako zistil, že súčiastky, ktoré mali byť predmetom predaja boli staré zásoby súčiastok, vo veľkej časti malo ísť o nepoužiteľné a zastarané súčiastky.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č.222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty 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. o dani z pridanej hodnoty 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 ods. 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.

Daňová povinnosť podľa §19 ods. 1 zákona o dani z pridanej hodnoty vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

V tomto prípade sa odvolací súd v plnom rozsahu stotožnil s dôvodmi, ktoré uviedol prvostupňový súd v napadnutom rozsudku, konštatuje ich správnosť (§ 219 ods. 2 OSP), zároveň zdôrazňuje, že súd preskúmal administratívne rozhodnutie len v rozsahu žalobných, resp. odvolacích dôvodov, ktoré žalobca sám vymedzil uvádzajúc, že v nich vidí nezákonnosť postupu a rozhodnutia správneho orgánu a ukrátenie na svojich právach. V nadväznosti na právnu úpravu povinností odvolacieho daňového orgánu podľa § 48 ods. 2

zák.č. 511/1992 Zb., ktorá je odlišná od úpravy povinnosti odvolacieho orgánu preskúmať prvostupňové rozhodnutie v konaní podľa zák.č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) ako aj s poukazom na ust. § 46 ods. 7 zák.č. 511/1992 Zb., podľa ktorého *odvolávajúci môže odvolanie doplniť alebo pozmeniť najneskôr do 15 dní odo dňa jeho podania, v tejto veci znamená, že žalobca mohol namietať nezákonnosť rozhodnutia napádaného v žalobe a v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, len v rozsahu dôvodov uplatnených v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane, prípadne v jeho doplnení alebo zmene podanej najneskôr do 15 dní od podania odvolania proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane, čo znamená, že aj na daňové konania sa s účinnosťou od 01.01.2004 viaže tzv. zásada koncentrácie konania.* S poukazom na uvedené postupoval žalovaný a aj prvostupňový súd v zmysle zákona.

Dôkazné bremeno v daňovom konaní je na daňovom subjekte, ktorý 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 (§ 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb.) odvolací súd preto konštatuje, že žalovaný, správca dane ako aj prvostupňový súd postupovali zákonne, keď žalovaný konštatoval dôsledné a dostatočné zistenie skutkového stavu, pretože žalobca ako daňový subjekt v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane ani v žalobe nenavrhol vykonať dokazovanie vypočutím svedkyne A. Š.. Z tohto dôvodu ani odvolací súd na uvedený návrh neprihliadol, keďže bol uplatnený až v odvolaní proti rozsudku krajského súdu, teda *oneskorene* a vzhľadom na vykonané dokazovanie, keďže žalobca bol oboznámený s výsledkami šetrenia správcu dane, ktorý vykonával prostredníctvom dožiadaní aj preverovanie skutočnosti v súvislosti s realizáciou obchodu a vývozu tovaru do Českej republiky, odvolací súd takýto postup vyhodnotil ako postup, ktorý bol v súlade so zákonom.

Z uvedených dôvodov odvolací súd potvrdil rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 6S/87/2006-101 ako vecne správny.

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

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

V Bratislave dňa 14. mája 2009

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

predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Alena Augustiňáková