



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Jany Zemkovej PhD. v právnej veci žalobcu: **J. K.**, zastúpený: JUDr. M. V., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. I/223/8141-75889/2005/991545-r zo dňa 27.10.2005, o odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S/29/2005-34 zo dňa 06.09.2006, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S/29/2005-34 zo dňa 06. septembra 2006 **m e n í** tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/223/8141-75889/2005/991545-r zo dňa 27.10.2005 a rozhodnutie Daňového úradu Trebišov č. 740/230/73-43188/04/Kos zo dňa 14.12.2004 **z r u š u j e** podľa § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. a vec **v r a c i a** žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je **p o v i n n ý** zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania 93 628 Sk do tridsiatich dní odo dňa doručenia rozsudku.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Košiciach napadnutým rozsudkom č.k. 4S/29/2005-34 zo dňa 06.09.2006 zamietol žalobu, ktorou sa domáhal žalobca preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. č. I/223/8141-75889/2005/991545-r zo dňa 27.10.2005, ktorým žalovaný potvrdil dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom Trebišov č. 740/230/73-43188/04/Kos zo dňa 14.12.2004, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2000 v sume 3 738 309 Sk.

Krajský súd svoje rozhodnutie zdôvodnil tým, že v danom prípade žalobca nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných plnení na základe predložených účtovných dokladov, čím nesplnil jednu z hmotnoprávnych podmienok vzniku nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty. Z tohto dôvodu dospel k záveru, že rozhodnutie žalovaného je v súlade so zákonom a rozsudkom vyslovil, že žaloba sa podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietá.

Proti rozsudku podal včas odvolanie žalobca dôvodiac tým, že napadnutý rozsudok obsahuje v odôvodnení len názor stotožňujúci sa so žalovaným, pričom súd sa racionálne nevysporiadal so žalobnými dôvodmi. Z tohto dôvodu trvá na všetkých žalobných dôvodoch obsiahnutých v článku 3 a 4 žaloby zo dňa 28.12.2005 a zároveň ich považuje za odvolacie dôvody proti napadnutému rozsudku krajského súdu.

Uviedol, že v danom prípade správca dane a žalovaný rozhodovali na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý nesprávne, až nezrozumiteľne vyhodnotili, čím jednoznačne porušili ustanovenia § 1a písm. c/, § 2 ods. 1 a 3, § 15 ods. 11 písm. h/, § 29 ods. 1, 2 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov a krajský súd tento stav veci akceptoval bez zrozumiteľného rozboru. Poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR a konštantnú judikatúru a teda najmä na to, či reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia a tým aj k splneniu základnej podmienky na uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len DPH), ktorý sa zvyčajne posudzuje cez existenciu daňového dokladu a dokladu o zaplatení. Ak vzniknú pochybnosti, že daňový doklad vierohodne nedeclaruje skutočnosti, vystáva potreba overenia si nielen pravosti dokladu, ktorého doloženie je samostatnou podmienkou odpočtu, ale aj samotného uskutočnenia zdaniteľného plnenia. Jej naplnenie predstavuje zisťovanie miesta, času a spôsobu uskutočnenia obchodu a vystavenie dokladov, a to predovšetkým výsluchmi svedkov uskutočnenými správcom dane. Pod dôkaznú povinnosť daňovníka totiž nemožno zaradiť aj samotnú činnosť, ktorou sa pre potreby rozhodnutia majú nestrannne objasniť doklady a listiny predkladané daňovníkom, ktorými preukazuje uplatnený nárok na odpočet DPH (rozsudok NS SR č.k. 4Sž 62/00 zo dňa 28.11.2000, rozsudok NS SR č.k. 4S 106/00 zo dňa 28.02.2001). Je názoru, že žalobca v daňovom konaní nemohol vykonať grafologické skúmanie daňových dokladov z hľadiska ich pravosti, dôvody vypracovania daňového priznania k DPH za príslušné zdaňovacieho obdobie spoločnosťou B. P., a jeho doručenia na Daňový úrad Brezno ani detailný výsluch konateľa spoločnosti B. P. Ďalej nemohol stotožňovať miesto vyskladnenia usní v Banskej Bystrici, zisťovať a vypočúvať ako svedkov vodičov alebo prepravcov, ktorí usne prepravovali pre spoločnosť B. P., do Sečovciach. Rovnako žalobca nemohol vypočúvať vlastníkov skladovacích priestorov v Sečovciach, kde sa usne vyskladnili a ktorí boli v kontakte s konateľom B. P., čo rovnako platí vo vzťahu k navrhnutým svedkom napr. pán P. ako chovateľ jazdeckých koní. Z uvedených dôvodov žalobca považuje výsledky kontroly Daňového úradu v Brezne a záver o nevykonaní činnosti spoločnosti B. P., založený len na skutočnosti, že spoločnosť B. P., nepredložila ku kontrole žiadne doklady o činnosti. Podľa názoru žalobcu správca dane pri hodnotení dôkazov nepostupoval správne v naznačenom smere, keď z celého faktického správania konateľa B. P. si vybral iba to, čo sa mu hodilo a všetko jeho faktické správanie predtým, keď ešte nič nenasvedčovalo existenciu daňového policajného

vyšetovania, správca dane odignoruje i následné súvislosti a neberie zreteľ na nič, čo svedčí v prospech žalobcu, pričom uvedené prvostupňový súd vyhodnotil ako logicky správne a z jeho pohľadu ani nedošlo k porušeniu zásady voľného hodnotenia dôkazov zo strany daňových orgánov.

Žalobca s poukazom na uvedené dospel k záveru, že prvostupňový súd okrem nesprávneho právneho posúdenia veci, nezistil skutkový stav úplne, keď nevykonával navrhnuté dôkazy, s ktorými by s určitosťou zistil rozhodujúce skutočnosti a navrhol, aby Najvyšší súd SR zmenil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 06.09.2006 tak, že zruší rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR zo dňa 27.10.2005 a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil trovy konania na náhradu.

K podanému odvolaniu sa písomne vyjadril žalovaný tak, že námietky žalobcu uvedené v odvolaní o nedostatočne zistenom skutkovom stave, či nesprávnej aplikácii zásady voľného hodnotenia dôkazov považuje za bezpredmetné. Správca dane v tomto prípade, v daňovej kontrole zabezpečenými dôkazmi, preukázal, že dodávateľ žalobcu B. P., v kontrolovanom zdaňovacom období nevykonával žiadnu obchodnú činnosť, nemal žiadnych zamestnancov ani poverených spolupracovníkov, nič nenakúpil ani nič nepredal a taktiež neposkytol žiadne služby podnikateľským subjektom. Konateľ uvedenej spoločnosti žiadne peniaze nikomu nevyplatil a ani neprijal žiadnu finančnú hotovosť. K nákupu hovädzích usní nedošlo, boli vystavené len fiktívne doklady. Konateľ spoločnosti B. P., nevedel hodnoverne preukázať pôvod nadobudnutého tovaru. Navyiac správca dane vychádzal aj z vyjadrenia odborníka k nákupu a predaju hovädzích usní, ktorý bol zabezpečený policajnými orgánmi a z ktorého vyplýva, že nákup hovädzích usní v hodnote cca 38 000 000 Sk vysoko presahuje stav hovädzieho dobytku v okrese Brezno.

V ďalšom žalovaný zotrval na vyjadrení k žalobe zo dňa 10.02.2006.

Na základe uvedeného požiadal, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Košiciach č.k. 4S/29/2005-34 zo dňa 06.09.2006 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku /ďalej len O.s.p./) prejednal odvolanie v rozsahu dôvodov v ňom uvedených (212 ods. 1 O.s.p.) a postupom podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. dospel k záveru, že v danej veci je potrebné rozsudok Krajského súdu v Košiciach zmeniť podľa § 250ja ods.4 O.s.p.

Podľa § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, účinného v rozhodnom období /ďalej len zákon o DPH/, platiteľ má nárok na odpočet dane pri prijatí zdaniteľných plnení, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. platiteľ má nárok na odpočet dane, ak

- a) zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo (§ 13 zákona),
- b) daň na vstupe zaúčtoval,
- c) daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie,

- d) má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktoré 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.

Podľa § 29 ods. 1 a 4 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom 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, pričom dôkazy sú príkladom uvedené v odstavci 4 § 29 citovaného zákona.

Je nesporné, že ustanovenie § 20 ods. 1, 2 zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty určuje pre dokazovanie nároku na odpočet dane oveľa prísnejšie podmienky, než ktoré sú stanovené pri dokazovaní nárokov u iných daní. V danom prípade bolo správcom dane, žalovaným ako i prvostupňovým súdom konštatované, že žalobca mal v kontrolovanom zdaňovacom období podľa priložených daňových dokladov nakupovať hovädzie usne od dodávateľa spoločnosti B. P., pričom tieto zdaniteľné plnenia deklaroval faktúrami, dodacími listami, pokladničnými dokladmi a bankovými výpismi. Je pravdou aj to, že okrem daňových dokladov od spoločnosti B. P. nepredložil iný listinný dôkaz, ktorým by preukazoval uskutočňovanie zdaniteľného plnenia. Je pravdou aj to, že nemožno vytýkať správcovi dane ani žalovanému, že pri rozhodovaní vychádzali aj z výsluchu žalobcu správcom dane, z výsledkov šetrenia Daňového úradu Brezno, najmä zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 08.12.2000 a z výsledkov daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná u dodávateľa žalobcu subjektu B. P., ako aj zo správ o šetrení policajných orgánov. Je pravdou aj skutočnosť, že správca dane pri dorubení DPH žalobcovi za zdaňovacie obdobie máj 2000 v sume 3 738 309 Sk, v odôvodnení napadnutého rozhodnutia konštatuje, že firma uvedená ako dodávateľ na predmetných daňových dokladoch spoločnosť B. P., podľa vyjadrenia konateľa tejto spoločnosti za sledované obdobie nevykonávala žiadnu obchodnú činnosť, nemala k vykonávaniu týchto činností žiadnych zamestnancov, ani poverených spolupracovníkov – nič nenakúpila, ani nepredala a taktiež neposkytla žiadne služby iným podnikateľským subjektom. Žiadne daňové doklady konateľ spoločnosti nevystavil, žiadne peniaze nikomu nevyplatil, ani neprijal žiadnu finančnú hotovosť.

Z dôvodu, že tvrdenia konateľa dodávateľskej spoločnosti B. P., a žalobcu boli v rozpore, správca dane nemohol hodnoverne posúdiť, aký je skutkový stav veci a ktorá zo zainteresovaných strán poskytla správcovi dane pravdivé údaje a pravdivé doklady s poukazom na predloženú účtovnú evidenciu a daňové doklady žalobcu, požiadal správca dane o spoluprácu policajné orgány. V danej veci policajné orgány poskytli správcovi dane tri správy o vedení vyšetrovania.

Prvá správa bola z OR PZ odbor Kriminálnej polície Brezno. V správe sa konštatovalo, že k nákupu predmetného tovaru nedošlo, v danom prípade boli vystavené len fiktívne doklady spoločnosťou B. P., žiadne kože neboli nakupované, žiadne nemohli byť preto dodané J. K.. Ďalej sa tu konštatuje, že z výsluchu odborníka v danej problematike vyplýva, že skúpiť v priebehu jedného, resp. dvoch

mesiacov hovädzie kože v okrese Brezno, v rozsahu uvedenom na predmetných faktúrach, nie je reálne.

Z druhej správy, ktorú vydal KUJP OPZ Košice o začatí trestného stíhania vyplynulo, že spoločnosť B. P., firme žalobcu hovädzie usne nedodala.

V tretej správe, ktorú poskytol správcovi dane OR PZ Úrad justičnej a kriminálnej polície, odbor Ekonomickej kriminality Trebišov sa uvádzalo, že doposiaľ nebol zistený pôvod tovaru. Konateľ dodávateľa B. P. nevie hodnoverne preukázať pôvod nakúpeného tovaru, uviedol, že tento priviezol z nejakého skladu v Banskej Bystrici, avšak kde tento sklad je, resp. bližšie údaje o predajcovi nevedel uviesť. Zároveň sa v správe uvádza, že neboli zistené žiadne skutočnosti vylučujúce, že bol spáchaný trestný čin a vyšetrovanie predmetnej veci doposiaľ nebolo ukončené.

Z obsahu pripojených administratívnych spisov vyplýva, že proti výsledkom daňovej kontroly počas prejednávania protokolu vzniesol žalobca viaceré návrhy na vykonanie a doplnenie dokazovania, pričom podľa názoru senátu najvyššieho súdu neboli odstránené nedostatky v zistení skutkového stavu v danej veci. Podľa názoru Najvyššieho súdu SR nemožno vychádzať v danej veci pre určenie daňovej povinnosti dane z pridanej hodnoty na vstupe z čiastkových správ, ktoré boli predložené policajnými orgánmi, nakoľko tieto sú len čiastkovými informáciami, ktoré boli získané počas trestného konania, v danej veci však nebolo právoplatne rozhodnuté a preto z jednotlivých informácií získaných počas vyšetrovania, nemožno použiť len tie, ktoré sú v neprospech žalobcu a tie, ktoré sú v jeho prospech bez odôvodnenia nepoužiť. Navyiac informácie, ktoré neboli vyhodnotené v dokazovaní, a napriek tomu správca dane z nich pri vydaní rozhodnutia vychádzal, bol povinný tieto vyhodnotiť a preveriť v procese dokazovania.

Je nesporné, že v danom prípade jedným z dôkazov, ktoré boli použité, je aj vyjadrenie odborníka v danej veci, pričom nebolo uvedené, o vyjadrenie akého odborníka v danej veci išlo, pričom sa tu vyskytli rozpory v tvrdeniach účastníkov konania, podľa ktorých sa tento odborník mal vyjadrovať ku kožiam, ktoré neboli spracované, pričom žalobca tvrdí, že od svojho dodávateľa nakupoval už spracované kože. Samotný dodávateľ žalobcu, konateľ spoločnosti B. P., vo svojich výpovediach uvádzal, že nakupoval tieto kože v Banskej Bystrici, pričom odborník sa mal vyjadrovať k množstvu koží, ktoré sa viažu k aktuálnemu stavu hovädzieho dobytká v okrese Brezno.

V danej veci podľa názoru odvolacieho súdu je potrebné doplniť dokazovanie, najmä je potrebné vysporiadať sa s rozpormi vo výpovediach žalobcu a jeho dodávateľa, doplniť dokazovanie na skutočnosti preukazujúce, či sa v danom prípade uskutočnilo alebo neuskutočnilo reálne plnenie dodávok predmetných hovädzích koží, či skutočnosti deklarované v predložených daňových dokladoch majú reálne opodstatnenie. Podľa názoru súdu skutkový stav v danej veci je nejednoznačný, rozhodnutie správcu dane vychádza len z jednej z množstva výpovedí konateľa spoločnosti, dodávateľa žalobcu B. P., ktorý v rámci vyšetrovania trestnej veci svoje výpovede menil, pričom vývoj zmien v jeho výpovediach nebolo vyhodnotené. Správca dane aj žalovaný vzali do úvahy len jednu výpoveď, v ktorej

poprel všetky dodávky tovaru žalobcovi, pričom na ďalšiu zmenu výpovede, ktorú deklaroval samotný konateľ dodávateľa v čestnom vyhlásení už správca dane neprihliadol bez uvedenia dôvodu. Správca dane sa v napadnutom rozhodnutí dostatočne nevysporiadal s tvrdením žalobcu, že platby realizoval za jednotlivé dodávky v hotovosti alebo *aj prevodom z účtu* na účet dodávateľa.

S poukazom na uvedené dospel Najvyšší súd SR k záveru, že v danej veci je zistenie skutkového stavu nedostačujúce na posúdenie veci a preto v súlade s § 250ja ods. 4 v spojení s § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. zmenil rozsudok Krajského súdu v Košiciach tak, že zrušil rozhodnutie Daňového riaditeľstva SR a dodatočný platobný výmer správcu dane a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

V ďalšom konaní bude potrebné, aby správca dane dostatočne zistil skutkový stav veci, aby sa podrobne zaoberal jednotlivými námietkami, ktoré žalobca vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole zo dňa 18.12.2003 vzniesol, aby boli odstránené rozpory vo výpovediach účastníkov sporných plnení a následne, aby vyhodnotil skutkový stav a právne vec posúdil.

O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 2 O.s.p. v spojení s a § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že priznal žalobcovi, ktorý mal v konaní úspech právo na náhradu trov konania. Žalobca si na náhradu trov uplatnil tieto trovy konania: súdny poplatok za podanie žaloby 2000 Sk, súdny poplatok za podané odvolanie 10 000 Sk a trovy právneho zastúpenia za 4 úkony právnej služby – prevzatie a príprava veci zo dňa 19.12.2005, žaloba zo dňa 28.12.2005, účasť na pojednávaní krajského súdu 06.09.2006 a odvolanie zo dňa 24.10.2006 a 4x režijný paušál, 4x 20250 Sk podľa § 10 ods.1 v spojení s § 14 ods. 1 písm. a/, c/ (2x), d/ vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb (ďalej len vyhláška) a režijný paušál podľa § 16 ods. 3 vyhlášky 2x 150 Sk a 2x 164 Sk, celkom trovy právneho zastúpenia 81 628 Sk + 12 000Sk náhrada súdnych poplatkov = 93 628 Sk.

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

V Bratislave dňa 06. decembra 2007

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková