



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členiek senátu JUDr. Jany Baricovej a JUDr. Eleny Krajčovičovej v právnej veci žalobcu: **M. M.**, bytom Š., *zastúpeného Mgr. S. G., advokátkou so sídlom M.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ul. č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. **I/226/9183-89089/2008/990618-r**, č. **I/226/9183-89101/2008/990618-r**, č. **I/226/9183-89114/2008/990618-r** a č. **I/226/9183-89116/2008/990618-r**, všetky zo dňa 18. novembra 2008, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/5/2009-60 zo dňa 13. mája 2009, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/5/2009-60 zo dňa 13. mája 2009 **p o t v r d z u j e** .

Účastníkom 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 v Trenčíne podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu zo dňa 07.01.2008, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutí žalovaného č. I/226/9183-89089/2008/990618-r, č. I/226/9183-89101/2008/990618-r, č. I/226/9183-89114/2008/990618-r a č. I/226/9183-89116/2008/990618-r, všetky zo dňa 18. novembra 2008, ktorými žalovaný potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Trenčín (ďalej len „správca dane“). Rozhodnutím žalobcu č. I/226/9183-89089/2008/990618-r zo dňa 18.11.2008 bol zmenený dodatočný platobný výmer správcu dane č. 645/230/19028/08/Syko zo dňa 25.03.2008 tak, že dodatočne dorubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2005 bola zmenená zo sumy 910.686,- Sk na sumu 854.050,- Sk a zostávajúcimi troma rozhodnutiami žalobca potvrdil rozhodnutia správcu dane, ktorými boli žalobcovi dorubené daňové povinnosti na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2005 v sume 391.183,- Sk, za október 2005 v sume 988.000,- Sk a za november 2005 v sume 1.389.276,- Sk.

Krajský súd na základe žaloby preskúmal prvostupňové konanie a z administratívneho spisu zistil, že v rámci preverovania skutočností rozhodujúcich na určenie daňovej povinnosti žalobcu správca dane vykonal daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“), pričom taktiež vykonával u žalobcu samostatne aj kontrolu na daň z príjmov fyzických osôb, ktorú ukončil protokolom prerokovaným dňa 17.03.2008 a na základe získaných zistení dorubil žalobcovi na DPH za predmetné zdaňovacie obdobia vyššie uvedené daňové povinnosti. Pri preverení nároku žalobcu na uplatnený nadmerný odpočet DPH sa správca dane zameril na nákupy vajec od dodávateľa S., s. r. o., nakoľko predložené daňové doklady vyhotovené elektronickou registračnou pokladnicou (ďalej len „ERP“) dávali podklad pre pochybnosť, či zaznamenávajú skutočnú realizáciu zdaniteľného plnenia, alebo boli vyhotovené dodatočne a účelovo. Krajský súd zisti, že správca dane preveril doklady žalobcu o predmetných obchodoch, vypočul žalobcu, bývalého konateľa obchodnej spoločnosti S., s. r. o., J. K., jej bývalých zamestnancov, prepravcu, zamestnancov žalobcu a dospel k záveru, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky na odpočet DPH podľa § 49 a § 51 zákona č.

222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2005 (ďalej len „zákon o DPH“), porušil ust. § 19 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH, a preto mu bol určený rozdiel daňovej povinnosti. Konkrétne správca dane pri kontrole dokladov žalobcu zistil, že doklady z ERP zo dňa 29.04.2005 vystavené o 15:31 hod. za nákup vajec obsahovali aj dennú uzávierku vystavenú dodávateľom S., s. r. o., o 15:37 hod., pričom tento dodávateľ mal v odbytovom sklade len jednu pokladňu a predaj realizoval len do 15:00 hod., kedy sa mala urobiť denná uzávierka, ktorá sa s tržbou odovzdala ekonómke a k pokladni nemal nikto iný po 15:00 hod. prístup. Podobne doklady z ERP o predaji vajec realizovaných v dňoch 31.03.2005, 31.05.2005, 31.08.2005, 31.10.2005 a 31.11.2005 boli vystavené po 16:00 hodine, t. j. po predajných hodinách dodávateľa, pričom nákupy boli nahadzované do ERP v sumách po 50.000,- Sk v rozpätí niekoľkých sekúnd alebo minút, čo je však v rozpore so skutočnosťou, predovšetkým s prihliadnutím na celkový objem nákupu. Na dokladoch z ERP zo dňa 08.06.2005 vystavených S., s. r. o. je prečiarknutý dátum v mesiaci jún a opravený na mesiac júl, pričom boli zaradené na odpočítanie DPH za zdaňovacie obdobie júl 2005, čo je však neoprávnený zásah do daňového dokladu, nakoľko ERP majú nastavený čas a dátum automaticky. Taktiež z dokladov ERP a výdavkového pokladničného dokladu č. 150 zo dňa 31.03.2005 od dodávateľa S., s. r. o. za nákup tovaru v cene 5.140.800,- Sk si žalobca uplatnil odpočet dane za marec 2005, pričom doklady z ERP sú vystavené na sumu 50.000,- Sk z jedného dňa v časovom rozpätí pár sekúnd alebo minút. Žalobca predložil faktúru č. 453-2005 za marec 2005 bez uvedenia množstva a jednotkovej ceny, v účtovníctve žalobcu je doklad č. 0047 zo dňa 29.04.2005 vyhotovený o 15:37 hod. (po pracovnej dobe dodávateľa), ktorý sa má nachádzať v pokladničnej knihe dodávateľa a do zápisnice sa vyjadril, že za vajcia platil priamo vodičom alebo na farme dodávateľa, len nevedel uviesť komu.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku odkazuje na dôkazy vykonané prvostupňovým a druhostupňovým správny orgánom pre kontrolované zdaňovacie obdobia DPH za mesiace marec 2005, jún 2005, október 2005 a november 2005 a z toho odôvodňuje záver, že tieto dostatočne preukázali formálne a obsahové nedostatky v predložených daňových dokladoch z ERP vystavených dodávateľom spôsobom spochybňujúcim ich pravdivosť a preto niet zákonných podmienok na odpočítanie DPH. Podľa názoru krajského súdu žalobca a jeho dodávateľ (zrejme svedok J. K., bývalý konateľ spoločnosti S., s. r. o.) účelovo vypovedali, údaje v dokladoch prispôbili vlastným záujmom a preto S. spochybnili dôkazy.

Z administratívneho spisu krajský súd zistil, že daňové orgány dostatočne a spoľahlivo zistili skutkový stav a vyvodili z neho správny právny záver a námietky žalobcu, ktorými brojí proti napadnutým rozhodnutiam, sú právne irelevantné a nemajú silu zvrátiť záver žalovaného.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie a navrhuje napadnutý rozsudok a rozhodnutia žalovaného zrušiť a vrátiť mu vec na nové konanie. Žalobca dôvodí tým, že krajský súd pri preskúmvaní zákonnosti napadnutých rozhodnutí v rozsudku s odkazom na administratívny spis žalovaného vyslovil len konštatovanie, že žalobca nepreukázal oprávnenosť svojho nároku, pričom náležite neodôvodnil, o čo toto skutkové zistenie oprel, aké právne úvahy ho viedli k jeho rozhodnutiu, nepreskúmal komplexne procesné ako aj hmotné námietky a ich nedôvodnosť neodôvodnil. Žalovaný S. tvrdí, že predmetný tovar žalobca získal a použil v rámci podnikateľskej činnosti, zdanenie príjmu z predaja nakúpených vajec bolo v rámci výkonu daňovej kontroly na dani z príjmu žalobcu za zdaňovacie obdobie roku 2005 preukázané, avšak podľa žalovaného dokazovaním vyšlo najavo, že predmetný tovar žalobca nenakúpil od spoločnosti S., s. r. o. V tejto súvislosti sa podľa žalobcu správny orgán a ani krajský súd nevysporiadali s týmto rozporom, ak bol nákup tovaru na jednej strane uznaný, a na druhej strane je rozhodujúce, odkiaľ tento tovar žalobca získal, pričom v daňovej kontrole žalobca preukázal, že od spoločnosti S., s. r. o. Podľa názoru žalobcu v správnom konaní bolo vykonané len rozsiahle dokazovanie bez akejkoľvek vypovedacej schopnosti o skutočnosti, ktorú správca dane chce vyvrátiť na podklade jeho subjektívneho vnímania a záveru. Žalovaný nesúhlasí s právnym názorom žalobcu, že zákon o DPH neumožňuje platiteľovi rozdeliť jeden zdaniteľný obchod (jedno dodanie tovaru) na viac faktúr, napr. do ceny 50.000,- Sk a nie je zrejmé, na základe akého právneho podkladu žalovaný dospel k tomuto záveru. Žalobca má za to, že zákon o DPH v žiadnom prípade neustanovuje podmienku, ak osoba uskutočňuje v jeden deň viac zdaniteľných plnení od toho istého subjektu (zrejme má žalobca na mysli pre jedného odberateľa), považujú sa tieto plnenia za jedno zdaniteľné plnenie. Podstatou zdaniteľného plnenia v zmysle zákonných ustanovení je dodanie tovaru, ktoré môže byť viazané na rôzne časové momenty v priebehu jedného dňa a je na vôli obchodných partnerov, akým spôsobom tieto obchody zrealizujú. Existencia viacerých zdaniteľných plnení v jeden deň má význam iba z pohľadu § 19 ods. 1 zákona o DPH a to vo vzťahu k vzniku daňovej povinnosti. Preto podľa žalobcu je v súlade so zákonom o DPH, že doklady z ERP do 50.000,- Sk predložené ku kontrole, na podklade ktorých si žalobca

uplatnil nárok na nadmerný odpočet DPH za predmetné zdaňovacie obdobia spĺňajú z pohľadu hmotnoprávneho posúdenia nároku základné podmienky pre odpočet.

Žalovaný v písomnom vyjadrení na odvolanie žalobcu sa naďalej pridržiava svojho stanoviska podaného k žalobe dňa 24.02.2009 a navrhuje, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len najvyšší súd) ako príslušný odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§250ja ods. 2 OSP), pričom deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.supcourt.gov.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nie je možné vyhovieť.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

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

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Podľa § 29 ods. 8 citovaného zákona daňový subjekt preukazuje 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.

Podľa § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli

podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

Podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

Podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH faktúra musí obsahovať a) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu, a jeho identifikačné číslo pre daň, b) meno a adresu sídla, miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené, c) poradové číslo faktúry, d) dátum, keď bol tovar alebo služba dodaná, alebo dátum, keď bola platba podľa odseku 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry, e) dátum vyhotovenia faktúry, f) množstvo a druh dodaného

tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby, g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene, h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane, i) výšku dane spolu v slovenských korunách.

Podľa § 71 ods. 5 zákona o DPH, ak cena tovaru alebo služby vrátane dane nie je viac ako 50.000,- Sk, za faktúru sa považuje aj doklad vyhotovený elektronickou registračnou pokladnicou, ktorý musí obsahovať údaje podľa odseku 2 s výnimkou údajov podľa odseku 2 písm. b/ a s výnimkou jednotkovej ceny podľa odseku 2 písm. g/.

Najvyšší súd zistil, že žalobca v odvolaní uviedol dôvody, ktoré sú totožné s dôvodmi uvedenými žalobe. V preskúmvanej veci bolo podľa žalobcu medzi účastníkmi sporné, či zákon o DPH umožňuje platiteľovi dane z pridanej hodnoty pre účely preukázania nároku na odpočet DPH na vstupe rozdeliť jeden zdaniteľný obchod (jedno dodanie tovaru) na viac daňových dokladov z elektronickej registračnej pokladnice, napr. do ceny 50.000,- Sk. Podľa názoru odvolacieho súdu však podstata sporu nespočíva v uvedenej otázke, ale v tom, či žalobca preukázal také daňové doklady, čo aj z elektronickej registračnej pokladnice (do 50.000,- Sk), ktoré bez akýchkoľvek pochybností preukazujú, pre uplatnenie odpočtu DPH, že žalobcovi tovar dodal práve ten dodávateľ, ktorý predmetné kontrolované doklady z ERP aj vystavil.

V priebehu daňovej kontroly ako i v priebehu vyrubovacieho konania a odvolacieho konania žalobca neunesol dôkazné bremeno v preukázaní nespochybniteľnej totožnosti dodávateľa sporného tovaru v kontrolovaných zdaňovacích obdobiach na DPH, ba naopak správca dane v záujme správneho zistenia skutkového stavu vo vzťahu k vystaveniu dokladu z ERP dodávateľom doplnil dokazovanie výsluchom svedkov, prevereními kníh jász a dokladov dodávateľov žalobcu a subdodávateľov sporného dodávateľa žalobcu S., s.r.o. Napriek tomu nebola vyvrátená pochybnosť, že doklady boli vystavené elektronickou registračnou pokladnicou po dohode s konateľom dodávateľa S., s. r. o. účelovo a vzhľadom na objem realizovaného obchodu rozdelením registračných dokladov do ceny 50.000,- Sk neodrážali skutočne realizované dodanie tovaru.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žalovaný sa v odvolacích konaniach riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil

zisteniami daňovej kontroly vykonanej správcom dane s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne ustanovenia. Správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pričom záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

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

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

V Bratislave 31. augusta 2010

JUDr. Ida Hanzelová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Petra Slezáková