



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anny Elexovej a členov JUDr. Jany Zemkovej, PhD. a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: **D. T. G., s.r.o.**, H., zastúpeného *JUDr. A. S., Advokátska kancelária so sídlom D.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 24. apríla 2008, č.I/226/12076-36063/2008/990565-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/26/2008-27 zo dňa 30. júla 2008 rozhodol

t a k t o :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/26/2008-27 zo dňa 30. júla 2008 **p o t v r d z u j e**.

Žalobcovi právo 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 zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie správca dane číslo 670/230/30979/07/Sma zo dňa 14.6.2007 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2002 vo výške 20 700,-- Sk.

Podľa odôvodnenia rozsudku krajský súd tak rozhodol preto, že po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a konania, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov žaloby dospel k záveru, že je v súlade so zákonom. Žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový

stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili z nich správny právny záver, s ktorým sa krajský súd stotožnil a na ktorý v podrobnostiach poukázal.

Krajský súd z podkladov pripojených v administratívnom spise žalovaného zistil, že správca dane vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2002, o výsledku opakovanej daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 670/320/20764/2007/Kap. zo dňa 10.05.2007. Na základe výsledkov kontroly správca dane vydal predmetný dodatočný platobný výmer, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty za kontrolované zdaňovacie obdobie. Daň bola vyrubená z dôvodu neuznania odpočtu dane z prijatých zdaniteľných plnení na náklade dodávateľských faktúr od spoločnosti T. T. H., s.r.o., I., č.113/02 z 02.07.2002 – DPH 8 740,-- Sk, č. 116/02 zo 16.07.2002 – DPH 9 200,-- Sk a č. 120/02 z 26.07.2002 DPH v sume 2 760,-- Sk, pretože sa žalobcovi sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o vykonaní služby – spracovanie nákladky dreva, dodávateľom uvedeným na faktúrach.

Súd v prejednávanej veci skúmal, či žalobca splnil kumulatívne všetky podmienky vyplývajúce z ust. § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. o DPH v znení účinnom v rozhodujúcom čase pre posúdenie danej veci a či preukázal vecný súvis medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým ako platiteľ dane deklaroval prijatie zdaniteľného plnenia. Dokazovaním vykonaným správcom dane vyplynulo, že Mgr. V. S., ktorý podľa žalobcu konal pri uzatváraní zmlúv o manipulácii a nákladke drevnej hmoty v mene dodávateľa T. T. H., s.r.o., zastupoval túto spoločnosť na základe plnomocenstva len pre niektoré právne úkony a rovnako ako dopravcovia P. K. a P. H., vypočutí viackrát správcom dane, spoľahlivo nepotvrdil, že služby, za ktoré žalobca podľa uvádzaných faktúr zaplatil, boli skutočne vykonané uvedeným dodávateľom. Ich výpovede boli nekonkrétne, nepresné bez dostatočnej vypovedacej hodnoty a keďže zástupca žalobcu J. G. tiež nevypovedal konkrétne, nepoznal konateľa spoločnosti T. T. H., s.r.o., ani osoby, ktoré práce vykonávali, súd sa stotožnil so stanoviskom daňových orgánov, že výsluchom svedkyne J. V. by nedošlo k objasneniu skutočností, ktoré nepozná ani sám žalobca. Ďalej zo zisteného skutkového stavu vyplynulo, že konateľ spoločnosti T. T. H., s.r.o., bol aj jediným spoločníkom, ale ako vietnamský štátny príslušník po zrušení dlhodobého pobytu (povolenie mal do 27.09.2001) odišiel v roku 2001 z republiky, čím je preukázané, že v júli 2002 sa na území Slovenskej republiky nenachádzal, spoločnosť od roku 2001 na známej adrese nesídlí, nebola registrovaná na dani zo závislej činnosti a neevidovala žiadnych zamestnancov. Doklady predložené žalobcom, aj keď formálne spĺňajú právne náležitosti, nepostačujú na potvrdenie, že žalobca splnil podmienky nároku na odpočet DPH na vstupe podľa § 20 ods. 1, 2 zák. č. 289/1995 Z.z. Žalobca v prejednávaných veciach neunesol bremeno dôkazu, najmä pokiaľ ide o preukázanie vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením od spoločnosti T. T. H., s.r.o. a daňovým dokladom, ktorým ako platiteľ dane deklaroval prijatie zdaniteľného plnenia.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca odvolanie, pretože napadnutý rozsudok vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, pričom sa súd nevysporiadal s dôkazmi a návrhmi vykonanými navrhovateľom v spore, čím porušil ust. § 120, § 132 O.s.p. Namietol, že krajský súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, keď sa na str.3 odvoláva na dodatočný platobný výmer č. 670/320/20764/2007/Kap zo dňa 10.05.2007, pričom predmetom žaloby je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer č. 670/230/30979/07/Sma zo dňa 14.07.2007. Taktiež sa súd nevysporiadal so skutočnosťami zistenými v priebehu opakovanej daňovej kontroly, teda že závery správcu dane z prvej kontroly neboli správne. Podľa žalobcu z vykonaných dôkazov v ich vzájomnej súvislosti nesporne vyplýva, že služby v oblasti manipulácie a nakládky drevnej hmoty poskytla spoločnosť T. T. H., s.r.o., S., IČO: X, zapísaná v obchodnom registri Okresného súdu Bratislava I., oddiel Sro, vl.č. Z. Mgr. S. ako zástupca dodávateľskej spoločnosti pre určité právne úkony pripustil, že daňovému subjektu doručil nejaké doklady a od daňového subjektu prevzal nejaké úhrady. Svedkovia P. K. a P. H. potvrdili vykonanie prác pracovníkmi dodávateľskej spoločnosti. Za vykonané práce dodávateľ fakturoval, práce neboli zaplatené inému subjektu, nevykonali ich daňový subjekt a preto je nesporné, že fakturované práce boli skutočne vykonané. Správca dane nerešpektoval pokyn odvolacieho orgánu a nezabezpečil znalecký posudok z odboru písmo znalctva na doklady, podpísané dodávateľskou spoločnosťou, napriek tomu, že mal k dispozícii originálne podpisy konateľa Ing. K. H. Q. Žalobca v tejto súvislosti poukázal aj na ust. § 15 a 16 Obchodného zákonníka a na ust. § 20 ods. 2 Občianskeho zákonníka.

Z hľadiska oprávnenosti uplatnenia odpočtu dane z pridanej hodnoty je podľa žalobcu právne bezvýznamnou aj okolnosť, že spoločnosť T. T. H. s.r.o., nespolupracuje a nekomunikuje so správcom dane, nepreberá poštové zásielky, nepodáva daňové priznania atď., pretože je nesporné, že v období mesiaca júl 2002 bola registrovaným platiteľom DPH. Taktiež je právne irelevantnou skutočnosť, že konateľ uvedenej spoločnosti odcestoval do Vietnamu, že nesídlí na adrese S. Žalobca tvrdí, že k objasneniu veci bolo podstatné doplniť dokazovanie o výsluch p. J. V., bytom Bratislava, zadovážiť znalecký posudok z odboru písmo znalctva a to na otázku pravosti podpisov na faktúrach a príjmových pokladničných dokladoch dodávateľskej spoločnosti T. T. H. s.r.o.

Žalobca poukázal na ust. § 29 ods. 2 a ods. 4 zákona č.511/1992 Zb., v zmysle ktorých správca dane v daňovom konaní náležite zistí a zhodnotí skutkový stav. Daňový úrad však nesprávne vyhodnotil vykonané dôkazy jednotlivo ako aj v ich vzájomnej súvislosti, nevykonal všetky navrhované dôkazy, pričom nezdôvodnil akými úvahami sa riadil, keď navrhované dôkazy nevykonali.

Žalobca v závere odvolania uviedol, že splnil podmienky nároku na odpočet, keďže riadnymi daňovými dokladmi doložil oprávnenosť nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty z hľadísk uvedených v zákone o dani z pridanej hodnoty, teda že zdaniteľné plnenie na základe konkludentného právneho úkonu bolo uskutočnené, dodávateľ po vykonaní práce vyfakturoval ich cenu žalobcovi, žalobca zaplatil. Požiadavka správcu dane na vedenie

evidencie výkonov dodávateľských spoločností a evidencie osôb, prostredníctvom ktorých dodávateľská spoločnosť plní fakturované plnenia je nad rámec zákonom uložených povinností, navyše ak vzhľadom na rozsah dodávky ide o zanedbateľné položky a je preto v rozpore s čl. 2 ods. 2 a ods. 3 a čl. 13 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky, v zmysle ktorých nikoho nemožno nútiť, aby konal niečo, čo zákon neukladá.

Žalobca navrhol napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zmeniť tak, že súd zruší rozhodnutia žalovaného a vec mu vráti a prizná žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

Žalovaný sa v písomnom vyjadrení pridržiaval svojho stanoviska podaného ku žalobe a trval na všetkých skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, keďže odvolanie žalobcu obsahuje tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho konania. Podľa názoru žalovaného napadnuté rozhodnutie potvrdzujúce rozhodnutie Daňového úradu Považská Bystrica, ktorým bola žalobcovi vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2002, je vydané v súlade s právnymi predpismi.

Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá, ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací podľa § 10 ods. 2 O.s.p. na základe podaného odvolania preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach žaloby podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. a bez pojednávania v zmysle odseku 2 uvedeného zákonného ustanovenia po oznámení miesta a času verejného vyhlásenia rozsudku na úradnej tabuli a internetovej stránke www.nssr.gov.sk vo veci rozhodol podľa § 219 O.s.p. v spojení s § 250ja ods. 3 veta posledná O.s.p. tak, že napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil.

Ako prvé v odvolaní žalobca namietal, že sa krajský súd nevysporiadal s dôkazmi a návrhmi vykonanými navrhovateľom v spore, čím porušil ust. § 120, § 132 O.s.p.

Po oboznámení sa so spisom krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že námietka nebola odôvodnená. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol jednoznačne a zrozumiteľne, z akých dôvodov sa stotožnil so záverom žalovaného. Rovnako ako daňové orgány vychádzal z toho, že pre splnenie zákonných podmienok nároku na odpočet dane podľa § 20 ods. 2 zák. č. 289/1995 Z.z. nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom, ale že doklady musia odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade pochybností preukazuje daňový subjekt. Uviedol tiež, prečo boli výpovede Mgr. S. a svedkov Ing. P. K., P. H. nepostačujúce na preukázanie, že dodávateľ vykonal služby svojimi pracovníkmi, príp. inými osobami na základe osobitných zmlúv. Krajský súd poukázal na oprávnenie správneho orgánu v procesnoprávných vzťahoch určovať rozsah vykonania dokazovania a rozhodovať o výbere dôkazných prostriedkov, oprávnenie ktoré je potom predmetom preskúmania súdom. Aj v predmetnom konaní krajský súd takto postupoval a

skonštatoval, že daňové orgány dostatočne a spoľahlivo zistili skutkový stav a vyvodili z neho po zhodnotení jednotlivých dôkazov v zmysle § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov aj správny právny záver. Tu je potrebné poukázať na to, že pri rozhodovaní vykonať navrhované dôkazy musel správca dane zvážiť, či navrhované dôkazy môžu preukázať podstatnú skutočnosť, t.j. že k vykonaniu prác došlo pracovníkmi dodávateľa alebo, ak malo ísť o subdodávateľský spôsob, pracovníkmi iného subjektu. Preto sa krajský súd stotožnil s názorom správcu dane, že vykonanie dokazovania výsluchom svedkyne V. a znaleckým posúdením pravosti podpisu konateľa na sporných faktúrach nebolo potrebné, pretože by nemohlo preukázať vykonanie prác týmto dodávateľom.

Rovnako neopodstatnene žalobca namietal, že sa krajský súd nevysporiadal s jeho námietkami voči záverom predchádzajúcej daňovej kontroly. Úlohou tohto konania bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí správcu dane vychádzajúcich z výsledkov opakovanej daňovej kontroly a z nej vyhotoveného protokolu zo dňa 10.05.2007. Keďže závery z prvej kontroly neboli základom tohto konania, krajský súd nemal dôvod zaoberať sa nimi.

Z uvedeného vyplýva, že sa krajský súd s dôkazmi vykonanými žalobcom v konaní vysporiadal a na ich základe posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalšie námietky odvolania žalobcu možno zhrnúť ako námietky o nesprávnom právnom posúdení existujúcich dôkazov a z toho vyplývajúce ukladanie povinností nad rámec zákona.

Podľa žaloby žalobca namietal, že právne závery správcu dane boli v rozpore s § 15 a 16 Obchodného zákonníka a § 20 Občianskeho zákonníka, pretože oprávnenie zastupovať dodávateľa Ing. S. bolo preukázané, rovnako riadnymi daňovými dokladmi a výpoveďami svedkov bolo preukázané, že práce boli vykonané a účtované existujúcim daňovým subjektom, že bolo zaplatené za vykonané práce. Teda skutočnosti, ktoré vyžaduje ust. § 20 zákona o DPH pri uplatňovaní nároku na odpočet DPH, boli splnené. Preto vyžadovanie ďalších dôkazov bolo nad rámec zákona (§ 29 ods. 8 a 4) a ústavy SR a záver daňových orgánov a aj súdu tak v rozpore s § 2 zák. č. 511/1992 Zb.

Podľa § 20 ods. 2 písm. c/ zák. č. 289/1995 Z.z. platiteľ má nárok na odpočet dane, ak daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie a podľa písm. d) má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktoré vyhotovil platiteľ.

Podľa § 29 ods. 2 uvedeného zákona správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie.

Z tohto ustanovenia vyplýva, že nie je úlohou daňového orgánu zisťovať skutočný stav veci a za daňový subjekt preukazovať výšku dane. Z hľadiska dokazovania je však treba vziať do úvahy to, že nielen účtovné doklady môžu slúžiť ako dôkazné prostriedky v zmysle § 29

ods. 4 zákona o správe daní poplatkov, ale ako dôkazné prostriedky môže slúžiť všetko, čím je možné overiť skutočnosti rozhodné pre správne určenie daňovej povinnosti.

Ak teda správca dane počas daňovej kontroly zistil pochybnosti o údajoch vyplývajúcich z daňových podaní žalobcu a domáhal sa splnenia povinnosti predložiť dôkazy potvrdzujúce jeho tvrdenia, tento postup zodpovedá ustanoveniu § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, ktoré ukladá daňovému subjektu povinnosť preukázať **všetky skutočnosti**, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení alebo vyúčtovaní, čo prirodzene vyplýva zo skutočnosti, že práve daňový poplatník má detailnú vedomosť o všetkej svojej činnosti, príjmoch a výdavkoch, ako aj **vierohodnosť**, **správnosť** alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Predovšetkým pri hodnotení zistenia skutkového stavu je potrebné vziať do úvahy, že podľa zástupcu žalobcu nebol v styku s konateľom dodávateľa ani s osobou, ktorú mal podľa oznámenia správca dane konateľ poveriť zastupovaným (p. V.), bol v styku len s Mgr. S., že predložené faktúry ako aj príjmové doklady podpísala osoba, ktorú sa nepodarilo identifikovať na základe toho, že sa konateľ od roku 2001 nezdržiava na území republiky. Podľa správca dane nemohol preto byť prítomný pri ich vystavovaní a žalobca sám nevedel označiť osobu, ktorá ich v období roku 2002 mohla podpísať, nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce bližšie údaje o samotnom výkone prác a tieto nebolo možné zadovážiť ani od dodávateľa. O výkone prác nenasvedčovali ani oznámenia správca dane dodávateľa, že dodávateľ nebol registrovaný na daň zo závislej činnosti, ako aj že nebol evidovaný v Sociálnej poisťovni ako poistenec. Ani svedecké výpovede alebo prehlásenia Ing. K., P. H. a Mgr. S. neobsahovali v tomto smere jednoznačné, vierohodné údaje. Za danej skutkovej situácie nie je preto možné súhlasiť so žalobcom, že príčinná súvislosť medzi tvrdením žalobcu, že práce vykonal dodávateľ, ktorý faktúry vystavil, čo bola podstatná skutočnosť pre odpočet DPH, bola dostatočne preukázaná iba predložením účtovne spôsobilých dokladov. Ako už v rozhodnutiach súdov bolo konštatované, samotné zistenie o tom, že účtovné doklady formálne zodpovedajú požiadavkám predpisov o účtovníctve, ešte automaticky nepreukazuje, že k predmetnému plneniu označenou osobou aj došlo. Na preukázanie tejto súvislosti musí vynaložiť aktivitu daňový subjekt, aby vierohodnosť a správnosť svojho tvrdenia dostatočne preukázal.

Vychádzajúc z uvedeného potom aj zdôvodnenie potreby výsluchu svedkyne V. ako aj znaleckého posúdenia pravosti podpisu konateľa spoločnosti na predložených dokladoch žalobcom bolo nutné považovať za nepresvedčivé, bez právneho dopadu na vec, keďže ako sám uviedol, mal byť v kontakte len s osobou Mgr. S..

V danej veci podľa názoru Najvyššieho súdu nedošlo ani k porušeniu procesných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. prekročením právomoci v dôsledku ukladania povinností nad rámec zákona (§ 2), resp. Ústavy SR. Daňové orgány postupovali v súlade so zákonom, keď pri plnení svojich kontrolných úloh podľa § 15 zák. č. 511/1992 Zb. zistili pochybnosti o vierohodnosti, správnosti a úplnosti v záznamoch žalobcu a preto žiadali predložiť dôkazy

na odstránenie týchto pochybností. Zo spisu žalovaného bolo zrejmé, na základe akých dôkazov si daňové orgány vytvorili svoj záver o nedostatočnom preukázaní uskutočnenia zdaniteľného plnenia osobou deklarovanou ako vystaviteľ týchto dokladov a prečo nepovažovali odlišné tvrdenie žalobcu za vierohodné. Závery správcu dane neodporovali zásadám logického myslenia a uvažovania, pričom k vykonaným vzájomne sa podporujúcich dôkazov neboli žalobcom postavené zodpovedajúce tvrdenia podporené dôkazmi, ktoré by vyvrátili správnosť záveru daňových orgánov.

Na obranu žalobcu, že konal v dobrej viere a že nemal dôvod kontroly dodaných prác, lebo išlo o nepodstatné množstvo, nebolo možné prihliadnuť. Zákon pri ukladaní povinností nerozlišuje daňové skutočnosti podľa ich objemu, preto zmena prístupu žalobcu k prevereniu dodávky prác dodávateľom doplňujúcimi podkladmi, napr. aké práce boli vykonané, v akom množstve a pod., nebola opodstatnená.

Na základe uvedeného aj podľa názoru odvolacieho súdu dospel správca dane oprávnene k pochybnostiam ohľadne tvrdenia žalobcu, že práce fakturované dodávateľom uvedeným v predmetných dokladoch boli aj týmto dodávateľom vykonané, ako aj, že žalobca neunesol v tomto smere svoje dôkazné bremeno, preto správca dane v súlade s ust. § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z.z. v znení platnom v danom čase neuznal nárok na odpočet DPH z vylúčených dokladov a preto určil daňovú povinnosť žalobcovi.

Posúdenie námietok nezákonnosti rozhodnutia žalovaného krajským súdom ako neopodstatnených a z tohto dôvodu zamietnutie žaloby bolo podľa odvolacieho súdu správne. Námietky žalobcu uvedené v odvolaní voči rozsudku tak neboli dôvodné, preto odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 219 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd podľa § 246c O.s.p. § 224 ods. 1 a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal. Žalovaný právo na náhradu trov odvolacieho konania nemal.

P o u č e n i e: Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok. (§ 246c O.s.p.)

V Bratislave dňa 29. októbra 2009

JUDr. Anna E l e x o v á, v.r.
predsedníčka senátu

za správnosť vyhotovenia:
Alena Augustiňáková