



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/226/12075-36062/2008/990565-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/25/2008-29 zo dňa 27. augusta 2008 rozhodol

t a k t o :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/25/2008-29 zo dňa 27. augusta 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 správcu dane číslo 670/230/30807/07/Sma zo dňa 13.6.2007 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 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 jún 2002, o výsledku opakovanej daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 670/320/20764/2007/Kap. zo dňa 10. 5. 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 C. E. S., s.r.o., č. 94/02 zo dňa 03.06.2002 – DPH 8 855,-- Sk a faktúry č. 103/92 zo dňa 21.06.2002 – DPH 11 845,-- Sk, pretože sa žalobcovi sa nepodarilo odstrániť pochybnosti o vykonaní služby – spracovanie nakládky 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 nakládke drevnej hmoty v mene dodávateľa C. E. S., 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 týmto dodávateľom. Ich výpovede boli nekonkrétne, nepresné, bez dostatočnej vypovedacej hodnoty a keďže zástupca žalobcu J. G. tiež nevypovedal konkrétne, nepoznal konateľa spoločnosti C. E. S., ani osoby, ktoré práce vykonávali, súd sa stotožnil so stanoviskom daňových orgánov, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno. Ďalej zo zisteného skutkového stavu vyplynulo, že konateľ spoločnosti C. E. S., bol aj jediným spoločníkom, ale ako vietnamský štátny príslušník odišiel začiatkom leta roku 2002 z republiky, spoločnosť na známej adrese nesídlí, nebola evidovaná v registri zamestnávateľov od 15.01.1999. 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 neuniesol bremeno dôkazu, najmä pokiaľ ide o preukázanie vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením od spoločnosti C. E. S., 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, nevysporiadal sa 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 C. E. S., s.r.o., S. – Z., I., IČO: X., zapísaná v obchodnom registri Okresného súdu Trenčín, oddiel Sro, vl.č. Y. Mgr. S. ako zástupca dodávateľskej spoločnosti výslovne uviedol, že zastupoval dodávateľskú spoločnosť pre určité právne úkony, prejednával so splnomocneným zástupcom daňového subjektu p. G. obchodné záležitosti, ktoré sa mohli týkať aj spracovania dreva a 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 spoločnosť. Za vykonané práce dodávateľ fakturoval, pričom podľa znaleckého posudku znalca z odboru písma znalectva išlo o daňové doklady podpísané konateľom spoločnosti, práce neboli zaplatené inému subjektu, nevykonali ich daňový subjekt a preto je nesporné, že fakturované práce boli skutočne vykonané. 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 okolnosť, že spoločnosť C. E. S., s.r.o., je zaregistrovaná na dani zo závislej činnosti od 29.11.1996 a za roky 1996 – 2003 nepodala žiadne štvrťročné výkazy ani ročné hlásenia, neplatila žiadnu daň zo závislej činnosti, okrem roku 1997 a že Daňový úrad Dubnica nad Váhom nezaslal podklady k daňovým priznaniam. V praxi je bežné, že obdobné činnosti sa zabezpečujú živnostníkmi a títo nevykonávajú závislú činnosť. Taktiež je právne irelevantná skutočnosť, že konateľ uvedenej spoločnosti odcestoval do Vietnamu, pretože mal na území platný prechodný pobyt od 1.12.1997 do 2.2.2003. Podľa žalobcu nebolo prihliadnuté na dôkazy daňového subjektu vzťahujúce sa k uskutočneniu zdaniteľného plnenia.

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 jednotlivito ako aj v ich vzájomnej súvislosti, nevykonali 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, naviac 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 jún 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 byť 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.

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.

Vzhľadom na uvedené vyplýva, že sa krajský súd s dôkazmi vykonanými žalobcom v konaní vysporiadal, aj 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 zástupca žalobcu nebol v styku s konateľom dodávateľa, ale iba s Mgr. S., ktorý však splnomocnenie nepredložil, navyiac, podľa jeho výpovedi bol splnomocnený len na niektoré právne úkony, že predložené faktúry mal podpísať konateľ, ktorý však sa od leta roku 2002 nezdržiava na území republiky. Žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce bližšie údaje o samotnom výkone prác a tieto nebolo možné zadovážiť ani od dodávateľa, keďže nepredložil k daňovým priznaniam za predmetné obdobie žiadne podklady. O výkone prác nenasvedčovalo ani oznámenia správcu dane, že dodávateľ nebol evidovaný v registri zamestnávateľov od 15.1.1999. 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.

V danej veci podľa názoru Najvyššieho súdu preto nedošlo k porušeniu procesných ustanovení zákona č. 511/1992 Zb. prekročením právomoci v dôsledku ukladaní 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.

Dôkazy uvádzané žalobcom však jednoznačne nepreukázali, kto práce vykonal. 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 oprávnené 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