

Najvyšší súd
Slovenskej republiky



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a z členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. J. Hargaša v právnej veci žalobcu **Ing. J. Ď.**, bytom K., *zastúpeného Advokátskou kanceláriou V. s.r.o.*, so sídlom H., proti žalovanému **Daňovému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/2276-32462/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, č. I/227/2264-31088/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, č. I/227/2272-39610/2009/990271-r zo dňa 25.3.2009, č. I/227/2270-28788/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009 a č. I/227/2274-28174/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/51/2009 - 85 zo dňa 24.6.2010, jednohlasne takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/51/2009 - 85 zo dňa 24. júna 2010 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Trnave napadnutým rozsudkom zamietol žaloby, ktorými sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/2276-32462/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, č. I/227/2264-31088/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, č. I/227/2272-39610/2009/990271-r zo dňa 25.3.2009, č. I/227/2270-28788/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009 a č. I/227/2274-28174/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, ktorými potvrdil odvolaniami napadnuté dodatočné platobné výmery Daňového úradu Trnava zo dňa 22.12.2008, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej v texte aj „DPH“) za zdaňovacie obdobia: december

2005 vo výške 6.000,92 €, október 2005 vo výške 3.323,90 €, marec 2005 vo výške 6.240,78 €, máj 2005 vo výške 6.290,24 € a február 2005 vo výške 6.021,31 €. V obsahovo zhodnom odôvodnení svojich rozhodnutí žalovaný uviedol, že Daňový úrad Trnava ako miestne príslušný správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2005 a na základe jej výsledkov mu vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé mesiace roku 2005. Daňový subjekt navrhol určiť výšku odpočítania DPH dohodou, pretože nie sú k dispozícii všetky doklady, z ktorých nárok na odpočítanie DPH vzniká. S odkazom na relevantné ustanovenia § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) žalovaný uviedol, že na uplatnené sumy odpočítania DPH daňový subjekt nepredložil faktúry od platiteľa v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktoré sú zákonnou podmienkou možnosti uplatnenia práva odpočítať DPH a ktoré by preukazovali, že odpočítanú DPH použije daňový subjekt na účely svojho podnikania ako platiteľ. Tým nepreukázal, aké tovary a služby boli alebo mali byť platiteľovi dodané v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, nepreukázal, či bola DPH voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré boli alebo mali byť platiteľovi dodané v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH a taktiež nepreukázal vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Pretože zákon o DPH jednoznačne stanovuje podmienky na odpočítanie DPH, nemožno výšku odpočítateľnej DPH určovať dohodou, ako to požadoval žalobca.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku s poukazom na relevantné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov uviedol, že z pripojeného administratívneho spisu zistil, že daňové orgány vykonal dokazovanie v dostatočnom rozsahu a vyvodili z neho správny právny záver, s ktorým sa súd stotožnil. Uviedol, že žalobca v žalobách poukazuje na to, že Š. J., poverená žalobcom spracovávaním podkladov pre odvody daní a vykonávaním všetkých úhrad pre žalobcu, bola uznaná vinnou zo spáchania trestného činu sprenevery. Účtovné doklady podľa tvrdenia žalobcu za obdobie rokov 2003 až 2006 zničila. K tomu súd uviedol, že zodpovednosť za plnenie daňových povinností má výlučne daňový subjekt, táto zodpovednosť je daná objektívne a nemožno ju prenášať za konanie tretej osoby na štát. Okrem toho, Š. J. bola právoplatne uznaná vinnou za trestný čin sprenevery, ktorého sa dopustila prisvojením si finančných prostriedkov žalobcu, a nie zničením alebo prisvojením si účtovníctva žalobcu. K námietke, že žalovaný mal postupovať pri určení výšky dane dohodou podľa § 29 ods. 5 zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej aj ako „zákon č. 511/1992 Zb.“) alebo ak by k dohode nedošlo, určením dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 citovaného zákona, súd uviedol, že daňový orgán je iba oprávnený, nie však povinný určiť daň dohodou alebo použiť pomôcky. V tomto prípade mal správca dane k dispozícii evidenciu DPH ako aj množstvo prvotných dokladov, a preto bolo možné určiť daň na základe predložených listín. Krajský súd preto dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú vecne správne, a preto žaloby ako nedôvodné zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca včas odvolanie s odôvodnením, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, súd neúplne zistil skutkový stav a dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Namietal, že správny orgán nepostupoval v predmetnom daňovom konaní v súlade so základnými zásadami daňového konania v zmysle zákona č. 511/1992 Zb., čím bolo porušené právo žalobcu na správny výber dane. Žalovaný správny orgán ani súd nevzali do úvahy, že žalobca z objektívnych dôvodov nemohol preukázať splnenie podmienky na odpočet DPH v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH, pretože z dôvodu spáchania trestného činu jeho bývalej zamestnankyne nedisponuje daňovými dokladmi, ktoré správca dane požaduje. Odcudzenie účtovných dokladov Š. J. zhodne potvrdili výpovede viacerých svedkov v trestnom konaní. Pri rekonštrukcii účtovného obdobia za rok 2005 žalobca zistil, že v účtovníctve chýba také množstvo dokladov, pre ktoré nie je možné, aby relevantne a objektívne zdokladoval správnu výšku daňovej povinnosti len na základe tohto účtovníctva. Správca dane tak u dani z príjmov za rok 2005 pristúpil k dohode o výške dane z príjmov v zmysle ust. § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. a daňovú povinnosť žalobcu vypočítal na základe hospodárskych výsledkov žalobcu v roku 2006. Žalobca navrhoval aj u dane z pridanej hodnoty určiť jej výšku dohodou, pričom navrhol konkrétny spôsob určenia výšky dane, čo žalovaný neakceptoval. Žalobca nepopiera, že správca dane nemá zákonnú povinnosť postupovať v daňovom konaní podľa ust. § 29 ods. 5 a 6 zákona o DPH, ale podľa základných zásad daňového konania má pri vyžadovaní plnenia povinností daňovými subjektmi použiť len také prostriedky, ktoré ich čo najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Nie je záujmom žalobcu, aby strata jeho účtovných dokumentov išla na ťarchu štátneho rozpočtu, chce len určenie primeranej daňovej povinnosti dohodou alebo podľa pomôcok, na čo má právo v zmysle ust. § 2 ods. 1 a 2 zákona č. 511/1992 Zb.. V súčasnosti vyrubená daňová povinnosť žalobcu nezohľadňuje dostatočne daň na vstupe, ktorú žalobca zaplatil svojim dodávateľom. Žiadne ustanovenie zákona č. 511/1992 Zb. či zákona o DPH nevyklučuje, aby sa dohoda o výške dane či pomôcky pri určovaní správnej výšky dane nemohli použiť aj pri určení správnej výšky daňovej povinnosti pri DPH. Poukázal tiež na ustálenú judikatúru českých súdov, z ktorej možno vyvodiť, že ak daňovú povinnosť nemožno určiť dokazovaním, môže správca dane s daňovým subjektom základ dane a daň dohodnúť, resp. ju stanoviť podľa pomôcok. Ku konštatovaniu žalovaného, že výšku odpočítateľnej DPH nemožno určovať dohodou, nakoľko zákon o DPH jednoznačne stanovuje podmienky na odpočítanie DPH, uviedol, že žalovaný nevzal do úvahy špecifikum prípadu, kedy žalobca svoju povinnosť nebol schopný splniť z objektívnych dôvodov. Žalovaný odoprel žalobcovi možnosť použitia iných zákonných prostriedkov na správne a úplné zistenie dane, čím bolo porušené jeho základné právo na správne a úplné zistenie dane v zmysle základných zásad daňového konania. Len jednoduchou kontrolou dokladov žalobcu pri daných okolnostiach nemohol správca dane dôjsť k správne a spravodlivému určeniu výšky DPH. Navrhol preto, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že predmetné preskúmané rozhodnutia žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu poukázal na skutočnosť, že ako to vyplýva z rozsudku Okresného súdu Trnava č. 2T 33/2007, Š. J. sa dopustila zločinu sprenevery prisvojením si peňažných prostriedkov žalobcu, a nie prisvojením si

účtovníctva, alebo inej dokumentácie žalobcu. Z výpovedí svedkov jednoznačne nevyplýva, že išlo o manipuláciu s účtovnou dokumentáciou žalobcu, a to práve za rok 2005. Žalobca má zákonnú povinnosť uchovávať faktúry neporušené a čitateľné a podľa § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov bol povinný zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, zničeniu alebo poškodeniu, pričom zodpovednosť za porušenie týchto povinností je daná objektívne a žalobcovi nemôže byť na prospech jeho vlastné porušenie zákona. Prípadnú škodu môže vymáhať od toho, kto ju svojím správaním spôsobil, avšak strata dokumentácie žalobcu nemôže ísť v žiadnom prípade na ťarchu štátneho rozpočtu. Námiety uplatnené v odvolaní sú zhodné so žalobnými dôvodmi, preto žalovaný odkazuje na vyjadrenie k žalobám, kde sa s nimi podrobne vysporiadal. Ustanovenie § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nezakladá povinnosť správcu dane takto postupovať ani nárok daňového subjektu, aby s ním bola na základe jeho návrhu daň dohodnutá, a už vôbec nie na stanovenie obsahu tejto dohody. V danom prípade mal správca dane k dispozícii evidenciu dane z pridanej hodnoty ako aj značné množstvo prvotných dokladov, a preto považoval za možné určiť daň na základe predložených listín. Ďalej uviedol, že pokiaľ ustanovenie § 29 zákona č. 511/1992 Zb. predstavuje rámcovú úpravu procesu dokazovania, osobitný predpis, v danom prípade zákon o DPH predstavuje špeciálnu úpravu explicitne ustanovujúcu hmotnoprávne podmienky, ktoré je potrebné zo strany daňového subjektu preukázať, podmienky vzniku práva na odpočítanie dane a podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane. Žalovaný preto navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 OSP), bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP), keď oznámil verejné vyhlásenie rozsudku na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, a na úradnej tabuli najvyššieho súdu, a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zistil, že v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžf/38/2010 bola na tomto súde prejednaná a rozhodnutá obdobná vec, týkajúca sa tých istých účastníkov konania ako v prejednávannej veci, predmetom ktorej bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/2263-31175/2009/990271-r, č. I/227/2265-30922/2009/990271-r, č. I/227/2266-29012/2009/990271-r, č. I/227/2268-28923/2009/990271-r, č. I/227/2269-28813/2009/990271-r, č. I/227/2271-28722/2009/990271-r a č. I/227/2262-28021/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, ktorými potvrdil odvolaniami napadnuté dodatočné platobné výmery Daňového úradu Trnava zo dňa 22.12.2008, ktorými bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november 2005 vo výške 5.382,99 €, september 2005 vo výške 5.791,84 €, august 2005 vo výške 4.796,82 €, júl 2005 vo výške 8.325,57 €, jún 2005 vo výške 5.685,65 €, apríl 2005 vo výške 6.320,75 € a január 2005 vo výške 5.525,89 €. Krajský súd v Trnave v konaní vedenom pod sp. zn. 14S/52/2009 žalobu o preskúmanie zákonnosti

vyššie uvedených rozhodnutí žalovaného zamietol rozsudkom č. k. 14S/52/2009-80 zo dňa 13. mája 2010, ktorý Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe odvolania žalobcu rozsudkom zo dňa 4.8.2011 sp. zn. 8Sžf/38/2010 potvrdil.

Podľa § 250ja ods. 7 OSP ak Najvyšší súd Slovenskej republiky rozhoduje ako odvolací súd v obdobnej veci, aká už bola predmetom konania pred odvolacím súdom, môže v odôvodnení poukázať už len na podobné rozhodnutie, ktorého celý text v odôvodnení uvedie.

Vychádzajúc z vyššie citovaného ustanovenia § 250ja ods. 7 OSP najvyšší súd odôvodňuje predmetnú vec poukazom na odôvodnenie rozhodnutia sp. zn. 8Sžf/38/2010 zo dňa 4.8.2011 nasledovne:

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil dôvod, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré sú dostatočným východiskom pre vyslovenie výroku rozsudku.

Odvolací súd sa oboznámil s dodatočnými platobnými výmery Daňového úradu Trnava č. 649/230/108432/08/Kotr., č. 649/230/108343/08/Kotr., č. 649/230/108233/08/Kotr., č. 649/230/108254/08/Kotr. a č. 649/230/108219/08/Kotr. zo dňa 22.12.2008 ako aj rozhodnutiami žalovaného č. I/227/2276-32462/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, č. I/227/2264-31088/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, č. I/227/2272-39610/2009/990271-r zo dňa 25.3.2009, č. I/227/2270-28788/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009 a č. I/227/2274-28174/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009, a z ich obsahu zistil, že odôvodnenie rozhodnutí zodpovedá priebehu daňového konania. V dodatočnom platobnom výmere sú riadne ustálené sporné skutočnosti a správca dane sa s nimi v dostatočnom rozsahu a zrozumiteľne vysporiadal. Rovnako rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho správneho orgánu spĺňa zákonné kritériá pre odôvodnenie rozhodnutia, nakoľko je z neho dostatočne zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom na jeho vydanie, sú v ňom uvedené právne predpisy, na základe ktorých žalovaný rozhodol, ako aj jeho úvahy, ktoré viedli k prijatému záveru.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 citovaného zákona). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 citovaného zákona) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 citovaného zákona), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 citovaného zákona), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate

vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon č. 511/1992 Zb. preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov umožňujúce zisťovať splnenie tejto povinnosti.

Zásadnou námietkou žalobcu bolo tvrdenie, že bol rozhodnutím a postupom žalovaného ukrátený na svojich právach tým, že mu bolo odopreté právo na správne a úplné určenie výšky dane. Tento záver vyvodzuje zo skutočnosti, že správca dane ani žalovaný nevyužili možnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. dohodnúť výšku dane s daňovým subjektom, prípadne na určenie výšky DPH použiť pomôcky, hoci žalobca nebol schopný preukázať splnenie podmienok stanovených zákonom o DPH, pretože z dôvodu spáchania trestného činu jeho bývalej zamestnankyne žalobca nedisponuje daňovými dokladmi požadovanými správcom dane.

Odvolací súd sa však stotožnil s argumentáciou žalovaného, že žalobca ako účtovná jednotka a platiteľ dane bol povinný podľa § 70 ods. 1 a 6 zákona o DPH viesť a uchovávať záznamy s údajmi rozhodujúcimi pre správne určenie dane, podľa § 76 ods. 1 a 4 citovaného zákona bol povinný uchovávať faktúry s neporušeným obsahom a čitateľné, a podľa § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov bol povinný zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu. Za porušenie týchto povinností zodpovedá objektívne a z porušenia zákona nemôže mať prospech, ako to žiada v žalobe. Preto rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia, pričom daň určil na základe listín, ktoré mal k dispozícii, a následné rozhodnutia žalovaného, ktorými rozhodnutia správcu dane potvrdil, nemožno vyhodnotiť ako nezákonné. Daňový subjekt v týchto prípadoch neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní vzniku práva odpočítania dane a splnenie podmienok na uplatnenie odpočítania dane v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH, čo ale ani s prihliadnutím na konkrétne okolnosti nezakladá jeho právo na určenie výšky dane dohodou.

Vzhľadom na uvedené dospel najvyšší súd k záveru, že neboli naplnené žalobcom tvrdené odvolacie dôvody, ktoré by zakladali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa, preto podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP v spojení § 219 ods. 1, 2 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 2 OSP a § 142 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, pretože žalobca v odvolacom konaní nebol neúspešný a žalovaný nemá na ich náhradu zákonný nárok.

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

V Bratislave, dňa 28. septembra 2011

JUDr. Jaroslava Fúrová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:
Peter Szimeth