



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **R., s.r.o.**, so sídlom R., IČO: X., zast.: *JUDr. E.*, advokátom so sídlom G., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 22. apríla 2009 č. k. 11S 12/2009-68, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 22. apríla 2009 č. k. 11S 12/2009-68 **potvrďuje**.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania **nepriznáva**.

Odôvodnenie:

I.

Rozhodnutím č. I/226/15229-91228/2008/994159-r zo dňa 26. novembra 2008 žalovaný ako odvolací daňový orgán potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Dubnica nad Váhom č. 668/230/37678/08/Kor zo dňa 04.09.2008, ktorým žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2007 vo výške 382.906,- Sk a určil vlastnú daňovú povinnosť vo výške 1.535.429,- Sk. Dôvodom dorubenia dane bolo nepriznanie odpočítania dane z nákupov motorovej nafty od dodávateľa A.A., s.r.o., Z..

Správca dane vykonal u platiteľa daňovú kontrolu na preverenie oprávnenosti platiteľom uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie júl 2007 podľa zák. č. 222/2004 Z.z. Zo zistení daňovej kontroly podľa žalovaného vyplynulo, že spoločnosť A.A., s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, nepreberá písomnosti a to ani na pôvodnej adrese ani po zmene sídla, u svedkov alebo konateľov došlo ku zmene výpovedí a správca dane zistil plno nezrovnalostí. Konateľ žalobcu, R. K., sa nezúčastnil ústnych pojednávaní so svedkami – Č.. (bol konateľom a súčasne jediným spoločníkom od 29.04.2003 do 12.06.2007) a E.E. (bola jedinou konateľkou a súčasne spoločníčkou po pánovi Č. od 13.06.2007 do 10.12.2007), hoci bol predvolaný a po oboznámení s ich výpoveďami nemal k nim žiadne pripomienky.

Konkrétne svedkyňa P. do zápisnice dňa 10.12.2007 uviedla, že spoločnosť A.A., s.r.o. nevykonávala žiadnu činnosť, na adresu jej sídla si nevedela spomenúť, nevedela o obchodovaní s naftou so žalobcom a ani na akom základe boli podpísané príjmové pokladničné doklady, ktoré sama podpísala. Po 6-tich dňoch v ďalšej zápisnici zmenila svoju výpoveď s tým, že sa spojila s p. Č., ktorý jej objasnil, že za ňu koná a robí obchody s naftou, a v bližších informáciách odkázala na menovaného Č.. Takisto uviedla, že obsah listov, ktorými mala reagovať na výzvy správcu dane, nepozná a ani je nepísala.

Ďalej svedok Č. uviedol, že bol splnomocnený P. na uzatváranie obchodov, daňové doklady za spoločnosť A.A., s.r.o., Z. nevystavoval, hoci vystavoval daňové doklady za spoločnosť A.A., s.r.o., s iným sídlom, tzn. v Ž.. Obchody s naftou podľa svedka prebiehali tak, že sa nakúpil tovar,

nikdy sa neskladoval, dodávateľ tovar doviezol, tankovala sa z cisterny do cisterny, hocikde na parkovisku, ako sa dohodli šoféri (väčšinou na parkovisku v Lovčici) a odvoz si zabezpečoval konateľ žalobcu.

Dodávateľom základového oleja a odberateľom nafty bol podľa vyjadrenia svedka len žalobca, účtovníctvo spoločnosti A.A., s.r.o., Z., kde by mali byť zaznamenané potrebné údaje, viedla účtovníčka zamestnaná v jeho inej spoločnosti. Počas daňovej kontroly sa nepodarilo získať ani účtovné a ani daňové doklady spoločnosti A.A., s.r.o., Z., nakoľko mali byť odovzdané novým konateľom.

Vodiči autocisterien (L. a M. boli zamestnancami prepravcu A.A., s.r.o., R.) uviedli, že len niekedy vozili naftu z Lovčíc do Trenčína, prekládku robili v nejakom družstve alebo spoločnosti, kde ich čakal neznámy muž, prepravca nevedol evidenciu jázd.

Počas daňovej kontroly u žalobcu došlo k zmene jediného spoločníka a konateľa spoločnosti A.A., s.r.o., ktorým bola najskôr L., N. (osoba bez trvalého bydliska - bezdomovec) a následne na jej miesto jediného spoločníka a konateľa spoločnosti bol zapísaný J., H..

Žalovaný v odôvodnení ďalej zdôraznil, že konateľ žalobcu nevyužil ani raz svoje právo vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam počas, tzn. že R. K. sa nezúčastnil žiadneho z ústnych pojednávaní s predvolanými svedkami, hoci mal byť o nich včas správcom dane upovedomený. Do zápisnice o ústnom pojednávaní z 11.08.2008 sa vyjadril, že obchodoval a komunikoval iba s pánom Č., pričom potvrdil, že menovaný Č. podpisoval dodacie listy a záznamy o prevádzke vozidla súvisiace s dodávkami nafty v kontrolovanom mesiaci júl 2007, a to aj dodatočne po ich predložení žalobcom.

Konateľ žalobcu podľa žalovaného tiež nepredložil dôkazy, ktorými by vyvrátil rozporné vyjadrenia jej bývalých konateľov a zamestnancov prepravcu A.A., s.r.o. týkajúce sa organizácie prepravy alebo by objasnil uvedené rozpory.

II.

Proti uvedenému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Trenčíne žalobu z 02.02.2009.

Predovšetkým v svojich 5-ich bodoch žaloby poukazoval na to, že

1. počas priebehu daňovej kontroly predložil v súlade s § 15 ods. 6 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. všetky dôkazné prostriedky (faktúry, dodacie listy s podpismi o prevzatí a odovzdaní, príjmové pokladničné doklady, doklady o príjme a výdaji zo skladu, doklady o preprave atď.), na predloženie ktorých bol správcom dane vyzvaný, hoci žalovaný uvádza, že žalobca nevyvrátil rozporné vyjadrenia bývalých konateľov spoločnosti A.A., s. r. o. a zamestnancov prepravcu. Ustanovenie cit. § 15 ods. 6 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. nepredstavuje podľa žalobcu absolútne dôkazné bremeno pre daňový subjekt, a preto nie je možné ho ponímať extenzívne a rozširovať ho na aj na preukázanie iných skutočností, na preukázanie ktorých sa dôkazná povinnosť nevzťahuje. Ide najmä o tvrdenú povinnosť vyvracať rozporné vyjadrenia bývalých konateľov spoločnosti A.A. s.r.o., ktoré sa viac menej podľa žalobcu vzťahovali na interné záležitosti spoločnosti. Navyše žalobca uviedol, že mu nie je zrejmé, akými inými dôkazmi mal a mohol ešte disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane o nákupe tovaru od uvedeného dodávateľa.
2. Postup správcu dane pri hodnotení dôkazov žalobca nepovažuje za zodpovedajúci zásade uvedenej v ustanovení § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. V danom prípade bolo potrebné objasniť, či dodávku tovaru pre žalobcu realizovala spoločnosť A.A. s.r.o. a či vyhotovila sporné faktúry. Z výpovedi bývalých konateľov spoločnosti A.A. s.r.o. vyplýva, že A. Č. na základe splnomocnenia podpísaného s E. P. zabezpečoval v mene spoločnosti A.A., s.r.o. obchod s naftou a olejom, odovzdával a preberal tovar a pripravoval faktúry a E. P., ako konateľka spoločnosti podpisovala faktúry a príjmové pokladničné doklady. K tomu žalobca uviedol, že svedok nemá povinnosť svoju svedeckú výpoveď dokazovať, ale správca dane má povinnosť svedeckú výpoveď zhodnotiť, tzn. že vysvetliť, prečo určitý dôkaz prijal a naopak iný označil, ako nedôveryhodný.
3. Podľa žalobcu s odkazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky (sp. zn. I. ÚS 269/05-34) obsah ust. § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. a vyrúbovacieho konania nie je naplnený jednoduchým prepisom kontrolných zistení z protokolu o daňovej kontrole do odôvodnenia rozhodnutia bez toho, aby tieto zistenia vyhodnotil ako dôkazy.

4. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o tvrdeniach žalobcu, potom mal doložiť svoje zistenia doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú. Zistenia, že spoločnosť A.A., s.r.o. nepodáva daňové priznania, nekomunikuje s miestne príslušným správcom dane a iné nemôžu podľa žalobcu obstať popri skutočnosti, že bývalí konatelia spoločnosti potvrdili dodanie tovaru. Žalobca súčasne uviedol, že do dôkaznej núdze by sa mohol dostať iba vtedy, ak by konatelia spoločnosti A.A., s.r.o. popreli dodanie tovaru a žalobca by sám nedisponoval dôkazmi, ktoré by toto tvrdenie vyvrátili. Správca dane svoje dôkazy oprel hlavne o skutkové zistenia a nedostatky v spoločnosti A.A., s.r.o., z ktorých nie je možné vyvodiť, že táto spoločnosť tovar pre žalobcu nedodala. Takéto ponímanie splnenia dôkazného bremena podľa žalobcu posúva dôkazné bremeno daňového subjektu do nesplniteľnej abstraktnej podoby.
5. Podľa žalobcu je v rozporu s logikou, ak by žalobca za dodávky jedného tovaru platil aj skutočnému dodávateľovi, ako aj dodávateľovi fingovanému.

Krajský súd ako súd prvého stupňa po preskúmaní napadnutého rozhodnutia a postupu, ktorý mu predchádzal, v rozsahu dôvodov žaloby a po doplnení dokazovania dospel k záveru, že rozhodnutie je v súlade s so zákonom a žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v znení platnom pre júl 2007 právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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) zák. č. 222/2004 Z.z. v hore cit. znení 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.

S odkazom na ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. krajský súd poukázal najmä na tú skutočnosť, že žalobca nenamietal zistený skutkový stav, ale vyjadril nesúhlas s hodnotením dôkazov.

Podľa krajského súdu žalobca najmä namietal, že predložil všetky dôkazy, že podal vysvetlenie, dodanie nafty potvrdili aj svedkovia, čím sa žalobca domnieva, že si splnil dôkaznú povinnosť a za problémy a stav u dodávateľa nafty A.A. s.r.o. žalobca nemôže a ani nezodpovedá. K tomuto argumentu žalobcu krajský súd uviedol, že *„pri hodnotení dôkazov daňové orgány postupovali v súlade s ustanovením § 2 ods. 3 zákona o správe daní a poplatkov a dospeli k správnej závere, že u žalobcu neboli splnené zákonné podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH. Daňové orgány spochybnili uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovanych dodávateľskými faktúrami vystavenými spoločnosťou A.A., s.r.o. na dodávky motorovej nafty pre žalobcu, aj podľa názoru krajského súdu odôvodnene. Spoločnosť A. je registrovaným platiteľom DPH, ale so správcom dane nekomunikuje, nepreberá písomnosti, a to ani na pôvodnej adrese Na podpora záverov daňové orgány preverovali okolnosti prepravy nafty prepravcom A.A. s.r.o. R.. V danom prípade žalobca splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH nepreukázal a preto súd žalobu zamietol.“*

III.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu včas odvolanie zo 06.07.2009.

S poukazom na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. I ÚS 269/05-34 a ustanovenia § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. a vyrubovacieho konania nie je naplnený tým, že správca dane len opíše preukázané kontrolné zistenia z protokolu o daňovej kontrole do odôvodnenia rozhodnutia bez toho, aby tieto zistenia zhodnotil, ako dôkazy v zmysle uvedeného ustanovenia zákona.

Na základe uvedeného žalobca v odvolaní vytýkal žalovanému, že z jeho rozhodnutia nevyplýva, na základe akých logických úvah v zmysle ustanovenia § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb.

správca dane dospel k záveru, že dodávku tovaru neuskutočnila spoločnosť A.A., s.r.o., ale iný dodávateľ.

Žalobca ďalej v odvolaní uviedol, že na základe zistení správcu dane spoločnosť A.A., s. r. o. so správcom dane nekomunikuje, nepreberá písomnosti a to ani na pôvodnej adrese, ani po zmene sídla, došlo ku zmene výpovedí a malo byť zistené plno nezrovnalostí a konateľ žalobcu sa nezúčastnil ústnych pojednávaní so svedkami, hoci bol predvolaný a po oboznámení s ich výpoveďami nemal pripomienky. Za tejto situácie krajský súd zdôrazňuje, že splnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z., ktoré majú hmotnoprávnu povahu, nie je možné odpustiť, ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vadu dokladu a ani za dobromyseľnosť platiteľa.

Rozsudkom krajského súdu bola podľa žalobcu vec po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne. Najmä krajský súd nepostupoval v zmysle ustanovenia § 157 ods. 2 O.s.p., čl. 6 ods. 1 Dohovoru a podľa právneho názoru Ústavného súdu SR citovaného napr. v náleze sp. zn. III. ÚS 260/06, III. ÚS 153/07, podľa ktorých súčasťou základného práva na spravodlivé súdne konanie (obsiahnutého v základnom práve na súdnu ochranu) podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany.

Žalobca v zmysle ustanovenia § 249 ods. 2 O.s.p. v čl. II žaloby v piatich bodoch konkrétne uviedol, v čom vidí nezákonnosť rozhodnutia a postupu správneho orgánu. Napriek tomu krajský súd nedal odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú otázku uvedenú v žalobe, pričom formuláciu súdu, že *„sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, napadnuté rozhodnutie je zákonné, námietky žalobcu sú nedôvodné, vychádzajú zo subjektívnych názorov žalobcu bez toho, aby boli podložené objektívnymi dôkazmi“*, žalobca nepovažuje za naplnenie požiadavky na spravodlivý proces.

Žalobca tiež tvrdil, že zo žaloby vyplýva, že v priebehu daňovej kontroly predložil všetky dostupné listinné dôkazy. Prepravu tovaru potvrdil prepravca a jeho vodiči konkretizovali motorové

vozidlá a cisterny, ktorými bola zabezpečovaná preprava nafty od spoločnosti A.A., s.r.o. pre žalobcu. Za tejto situácie z rozsudku súdu podľa žalobcu nevyplýva, prečo súd výpoveď A. Č. ako aj svedecké spovede prepravcu a jeho vodičov (najmä ich vyjadrenia, v ktorých podrobne popísali prepravu tovaru, vozidlá, tankovanie, parkovanie, atď.) nepovažuje za dôkaz.

Naopak svoje závery krajský súd oprel iba o nedostatky zistené na strane spoločnosti A.A., s.r.o. (nekomunikuje, nepreberá písomnosti, zrušila nájomnú zmluvu, neboli dostupné jej daňové doklady, nepodala daňové priznania, došlo k ďalšej zmene konateľky, L. S. je bezdomovec, atď.).

Súd sa vôbec nevysporiadal so skutočnosťou, že hoci je tvrdené správcom dane, že žalobca nepredložil vo výzve požadované iné ako predložené dôkazy, avšak nikde neuviedol, aké iné dôkazy mal žalobca predložiť a prečo ním predložené dôkazy nie sú postačujúce. Namiesto toho krajský súd tieto otázky odmietol s konštatovaním, že sa jedná len o subjektívne názory žalobcu.

Doplnenie dokazovania, ktoré vykonal súd na prvom pojednávaní 18. marca 2009, nebolo podľa žalobcu zamerané na objasňovanie toho, či dodávku tovaru pre žalobcu realizovala spoločnosť A.A., s.r.o., ale na objasňovanie toho, či k dodávke tovaru vôbec došlo. Ak potom krajský súd uvádza, že poukaz žalobcu na výsledok colnej kontroly nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, potom je otázne, ako ním požadované doklady mohli objasniť, či dodávku tovaru pre žalobcu realizovala alebo nerealizovala spoločnosť A. H & U, s.r.o.

Tiež žalobca v svojom odvolaní uviedol, že konateľ žalobcu sa nezúčastnil ústnych pojednávaní so svedkami, nakoľko sporná výpoveď E. P. z 10. decembra 2007 sama svedkyňa následne zmenila, a preto žalobca nemal dôvod, rovnako ako k iným výpovediam, mať pripomienky.

Na základe uvedených argumentov žalobca požadoval, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že ruší rozhodnutie a rozhodol o trovách konania.

Žalovaný správny orgán v svojom vyjadrení zo dňa 21. júla 2007 (č. 1. 80) uviedol, ktoré dôvody boli zdrojom pochybností o uskutočnení zdaniteľného obchodu s motorovou naftou od spoločnosti A.A., s.r.o. žalobcovi (najmä ústne pojednávanie s E. P., výpoveď A. Č., výpovede svedkov – vodičov spoločnosti A.A., s.r.o. ako aj konateľky tejto spoločnosti).

Súčasne žalovaný zdôraznil, že všetky tieto zistené skutočnosti sú uvedené tak v rozhodnutí správcu dane ako aj v rozhodnutí žalovaného a umožnili pri zhodnotení dôkazov spôsobom upraveným v § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. dospieť k záveru, že žalobcom deklarovaný obchod s motorovou naftou od dodávateľa A.A., s.r.o. Z. sa neuskutočnil.

Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou (právnym zástupcom účastníka konania) v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok krajského súdu je vydaný v súlade so zákonom, a preto ho postupom podľa § 219 v medziach odvolacích dôvodov potvrdil.

Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok, ktorých spoločným menovateľom je zisťovanie podkladov pre daňové rozhodnutie. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkami, ktoré žalobca využil na spochybnenie zákonnosti vykonávania dokazovania správcou dane.

Predovšetkým žalobca poukazoval na to, že obsah ustanovenia § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. a vyrubovacieho konania nie je naplnený tým, že správca dane len opíše preukázané kontrolné zistenia z protokolu o daňovej kontrole do odôvodnenia rozhodnutia bez toho, aby tieto zistenia zhodnotil, ako dôkazy v zmysle uvedeného ustanovenia zákona (nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. I ÚS 269/05-34). Po hlbšom preskúmaní uvedeného nálezu Najvyšší súd nezistil, že by Ústavný súd v svojom odôvodnení takúto myšlienku vyslovil.

Podľa § 2 ods. 3 zák. č.511/1992 Zb. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Žalobca správne vychádza z odlišnosti pojmov „daňová kontrola“ „daňové konanie“, nakoľko zák. č. 511/1992 Zb. obidva pojmy zahrňuje pod širší pojem „správa daní“ (§ 1a písm. c/), pričom daňová kontrola nespadá pod procesy rozhodovacie ale iba zisťovacie (§ 15 ods. 1), a práve výstup z daňovej kontroly, ktorým sa táto ukončuje, tzn. písomne vyhotovený protokol, je jedným z podkladov na začatie daňového konania (§ 15 ods. 13) a súčasne predstavuje zákonom označený dôkazný prostriedok (§ 29 ods. 4).

Ďalej je nutné zdôrazniť tú skutočnosť, že obsah protokolu o daňovej kontrole je výsledkom nielen komplexného zisťovania skutkového stavu (skutkové zistenia) ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov (právne závery), tzn. že v prípade protokolu sa v plnom rozsahu uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcom dane. Aby priebeh daňovej kontroly spĺňal kritérium spravodlivého procesu, je v jej priebehu kontrolovanému daňovému subjektu zákonom ponúknutý celý rad procesných práv (§ 15 ods. 5), spomedzi ktorých Najvyšší súd osobitne zdôrazňuje nielen právo vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole ale aj právo prerokovať protokol (§ 15 ods. 12), spolu s právom využiť kvalifikované daňové poradenstvo (zákon č. 78/1992 Zb.).

Všetky tieto daňovo-procesné práva vytvárajú rovnosť zbraní na účely daňovej kontroly a súčasne modifikujú (zredujú) rozsah prvostupňového daňového konania pre prípad,

že ich daňový subjekt riadne alebo vôbec nevyužije, na púhy prepis hore uvedených skutkových zistení a právnych záverov do odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia. Preto nie je správna argumentácia žalobcu, že za daňové vyrubovacie konanie nemožno považovať jediný úkon správcu dane a to vydanie prvostupňového rozhodnutia, lebo finálny postup správcu dane je zásadne ovplyvňovaný aktuálnym využitím alebo nevyužitím práv daňovým subjektom.

V tomto okamihu Najvyšší súd musí zdôrazniť, že z administratívneho má preukázanú procesnú pasivitu konateľa žalobcu počas daňovej kontroly, tzn. že žalobca nevyužil svoje práva celkom (napríklad právo na daňovú pomoc prostredníctvom daňového poradcu využil), resp. ich využil nedostatočne - prostredníctvom vyjadrenia sa žalobcu z 20.08.2008 (príloha č. 15) k protokolu žalobca požiadal o vypočutie až 5 svedkov s odôvodnením, že *„boli zmenené výpovede a v nadväznosti na účtovné a daňové doklady, preukázanie, že tovar bol dodaný, ako aj dôkazy, ktoré v tejto súvislosti vznikli.“* Uvedenú pasivitu žalobcu počas daňovej kontroly, ktorá je čiastočne ovládaná koncentračnou zásadou (viď jasný výpočet práv kontrolovaného subjektu daných mu na obranu počas daňovej kontroly), je možné iba čiastočne napraviť počas odvolacieho daňového konania, lebo podľa § 48 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. *„v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty“*.

Najvyšší súd upozorňuje, že pri vyhodnotení uvedenej námietky ide o preskúmanie zákonnosti daňového dokazovania, v ktorom správca dane v zmysle zásady zákonnosti (§ 2 ods. 2 v spoj. s § 29 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov) vykonáva dokazovanie tým spôsobom, že sa zameriava na preukázanie skutočností pre správne určenie daňovej povinnosti, pričom daňový subjekt je zaťažený dôkazným bremenom.

Za tejto situácie, ak žalobca namieta, že závery krajského súdu vychádzajú iba z nedostatkov zistených na strane spoločnosti A.A., s.r.o. (tzn. nekomunikuje, nepreberá písomnosti, zrušila nájomnú zmluvu, neboli dostupné jej daňové doklady vrátane jej účtovníctva, nepodala daňové

priznania, došlo ku zmene výpovedí a malo byť zistené plno nezrovnalostí a tiež došlo k ďalšej zmene konateľky, L. S. je bezdomovec, atď.), tak jeho námietke Najvyšší súd nemôže prisvedčiť. Žalobca sa v svojich odvolacích argumentoch mylne domnieva, že tak žalovaný ako krajský súd mu uložili povinnosť dokazovať skutočnosti za niekoho iného. Naopak, tak prvostupňový správca dane ako aj žalovaný a neskôr aj krajský súd poukazovali na tú skutočnosť, že správcovi dane vznikli počas daňovej kontroly pochybnosti (*dôvodnosť týchto pochybností vyplýva z vypočutia svedkov: konateľka tvrdeného dodávateľa motorovej nafty a oleja počas ústneho pojednávania potvrdila svoju nevedomosť o týchto obchodoch, jej zástupca priznal, že niektoré doklady o dodávke nafty podpisoval s oneskorením, tzn. až keď mu ich predložil konateľ žalobcu, pričom bol oprávnený konať len za subjekt so sídlom v Ž. a nie za subjekt so sídlom v Z., dodávateľ nafty ako obchodný partner žalobcu nemal žiadne vlastné skladovacie priestory a tvrdená dodávka sa mala realizovať prečerpaním z jednej cisterny do druhej a potom naspäť*) o dodávke tovaru (nákupe motorovej nafty) od dodávateľa A.A., s.r.o., N.Z..

Na tomto mieste k interpretácii § 29 zák. č. 511/1992 Zb., najmä s dôrazom na rozdelenie dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt v daňovom konaní, odkazuje Najvyšší súd na svoje rozhodnutie sp.zn. 5Sž-o-KS 29/2005, kde vyslovil nasledujúce právne závery, ktoré v súlade s ust. § 250ja ods. 7 O.s.p. v plnom znení cituje:

„V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k vynaloženiu výdavkov skutočne na jeho strane došlo.

Už samotné zistenie skutočnosti, že vystavovatelia dotknutých daňových dokladov popreli ich vystavenie (inak povedané spochybnili hodnovernosť existencie daňového dokladu ako aj v ňom zaznamenaných údajov o tovare), jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o výške výdavkov vychádzajúcich z týchto dokladov a deklarovanych v jeho daňovom priznaní.

Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu I naopak v danom okamihu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej výšky jeho výdavkov, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov a výšku dane). Najvyšší súd na tomto mieste zdôrazňuje,

že pri výklade „argumentum a contrario“ ustanovenia § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. si žalobca nemôže túto povinnosť vysvetľovať ako svoje právo požadovať od správcu dane, aby tento prevzal jeho aktívnu úlohu pri preukazovaní výšky výdavkov. “

Z uvedených právnych záverov pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt nemusí svoje tvrdenia ním uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn. ak správca dane v počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia (§ 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.) jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach (citované z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 5Sžf 101/2009).

Ako už bolo uvedené, k tomuto stavu došlo okamihom, kedy správca dane zistil hore načrtnuté rozpory, najmä evidentnú nevedomosť konateľky spoločnosti A., s.r.o., Z. o realizácii dodávok motorovej nafty a motorového oleja žalobcovi v mesiaci júl 2007.

Najvyšší súd opätovne na tomto mieste poukazuje nielen na základnú zásadu obchodného práva, a to poctivého obchodného styku, ale aj tú skutočnosť, že súčasne základným predpokladom pre riadne fungovanie obchodnej spoločnosti je to, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, ktorými podnikateľ napĺňa jednotlivé definičné znaky pojmu podnikanie (viď § 2 ods. 1 Obchodného zákonníka), ale aj o subjektoch, v spolupráci s ktorými tak činí. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu obchodnej spoločnosti chýbajú, potom v danom prípade ide o výkon práva na podnikanie, ktorý nepožíva v zmysle § 264 Obchodného zákonníka právnu ochranu, tzn. pochybnosti správcu dane o pravdivosti údajov uvádzaných daňovým subjektom sú v zmysle zásady obsiahnutej v ustanovení § 2 ods. 6 zák. č. 511/1992 Zb. oprávnené.

Za tejto situácie bol žalobca zaťažený dôkazným bremenom v zmysle § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. a mal povinnosť predložiť správcovi niektorý z dôkazných prostriedkov, ktorých prípustný rozsah je príkladmo uvedený v § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb., a to už počas daňovej kontroly. Nakoľko žalobca tak nekonal a pochybnosti správcu dane nevyvrátil svojimi dôkazmi, ktoré preukazujú uskutočnenie zdaniteľného obchodu s motorovou naftou alebo motorovým olejom, bol správny záver krajského súdu, že za tejto situácie správne rozhodol žalovaný.

S týmto záverom súvisí aj námietka žalobcu, že z rozhodnutia žalovaného nevyplýva, na základe akých logických úvah v zmysle ustanovenia § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. správca dane dospel k záveru, že dodávku tovaru neuskutočnila spoločnosť A.A., s.r.o., ale iný dodávateľ. Ako už hore naznačil Najvyšší súd, žalovaný nedospel k tomuto záveru, ale iba mu vznikli pochybnosti o vierohodnosti, správnosti alebo úplnosti povinných evidencií.

Podľa § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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.

K argumentom krajského súdu Najvyšší súd navyše dodáva, že základnou povinnou evidenciou daňového subjektu, za ktorú vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť zodpovedá, je účtovníctvo podnikateľa. Aby mohlo účtovníctvo vyhovieť požiadavkám daňových predpisov na vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií, musí na prvom mieste spĺňať požiadavku verného a pravdivého zobrazenia účtovných údajov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení platnom v kontrolovanom období platí, že účtovná jednotka [tzn. aj žalobca] je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka

poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

*Podľa § 7 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z. v hore citovanom znení zobrazenie v účtovnej závierke je **verné**, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je **pravdivé**, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.*

Žalobca v svojom odvolaní poukazoval, že predložil dostatočný počet dôkazov, ktoré by mali nado všetku pochybnosť preukázať, že ním uvádzané údaje v priznaní sú vierohodné a správne, tzn. že aj jeho povinné evidencie toto odrážajú. Pritom sa napríklad odvolával na výsluch vodičov L. Č. a M. Č. zo spoločnosti A.A., s.r.o., R. ako aj na potvrdenia o vykonanej preprave tovaru. Bez prihliadnutia na tú skutočnosť, že svedok Č. v svojej výpovedi vyslovil záver, že podpisoval doklady o doprave až na základe ich dodatočného predloženia zo strany žalobcu, z prílohy č. 50 administratívneho spisu (odpoveď z 19.02.2008 na dožiadanie Daňového úradu Dubnica nad Váhom) vyplýva, že v prevažujúcom počte vykonaných dopráv (záznam o prevádzke vozidla nákladnej dopravy) vystupoval na strane odosielateľa ako aj príjemcu tovaru iba žalobca, tzn. ako by žalobca si objednal uvedenú prepravu tovaru iba pre seba, pričom s tým spojené faktúry č. 20072037 až č. 20072058 uvedeného prepravcu - A.A., s.r.o., za obdobie júl 2007 sú vystavené na ťarchu žalobcu. Pečiatka a podpis tvrdeného obchodného partnera A.A., s.r.o., Z. je na týchto dokladoch pripojená akoby omylom, poprípade si Najvyšší súd môže osvojiť názor, že uvedená spoločnosť A.A., s.r.o. vystupovala ako určitý sprostredkovateľ dodávky tovaru, nie však ako jeho vlastník, resp. ako osoba s dispozičným oprávnením k tomuto tovaru. Na tomto príklade Najvyšší súd demonštruje spektrum pochybností o riadnosti dodávky tovaru, a nie o závere, že tovar bol dodaný inou osobou a ktorou. Žalobca bol oprávnený počas daňovej kontroly objasniť uvedené nejasnosti, ale svoje právo nevyužil.

Pri svojich hore uvedených záveroch vychádzal Najvyšší súd z odôvodnenia rozsudku krajského súdu, a preto musel odmietnuť argumentáciu žalobcu, že vec bola po právnej a skutkovej stránke posúdená nesprávne, tzn. najmä v rozpore s § 157 ods. 2 O.s.p. a čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane základných práv a slobôd. Na rozdiel od žalobcu Najvyšší súd po preskúmaní obsahu napadnutého rozsudku si osvojil záver, že odôvodnenie tohto súdneho rozhodnutia spĺňa požiadavky na jasné a zrozumiteľné odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany.

Preto tiež sa Najvyšší súd nestotožňuje s názorom žalobcu, že krajský súd nedal odpoveď ani na jednu právne a skutkovo relevantnú otázku z okruhu piatich otázok uvedených žalobcom v žalobe, lebo krajský súd nepoužil iba formuláciu, že „*sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, napadnuté rozhodnutie je zákonné, námietky žalobcu sú nedôvodné, vychádzajú zo subjektívnych názorov žalobcu bez toho, aby boli podložené objektívnymi dôkazmi*“.

Žalobca počas celého súdneho prieskumu pokladal otázku - aké, keď už nie tie dôkazy, ktoré predložil, mal vlastne predložiť? Správne súdnictvo nemôže na takto položenú otázku dať vyčerpávajúcu odpoveď, resp. podrobnú smernicu týkajúcu sa druhu dôkazných prostriedkov v daňovom konaní. Ustanovenie § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. vymenúva rôzny typy a druhy dôkazných prostriedkov, ktoré zákon pripúšťa na využitie daňovým subjektom. Je iba vecou zodpovednosti žalobcu ako daňového subjektu, aby sám, resp. v spolupráci s osobou znalou daňových predpisov zvažili rozsah, potrebnosť a využiteľnosť mu dostupných dôkazných prostriedkov, ktoré v daňovej kontrole, resp. v nasledujúcej daňovej kontrole predloží.

Avšak, ako už Najvyšší súd viackrát v odôvodnení zdôraznil, základným procesným nedostatkom obrany žalobcu bola jeho pasivita počas daňovej kontroly kedy bol zastúpený daňovým poradcom ako osobou odborne znalou. Potom sa nemôže dovolávať v ďalšom konaní, že utrpel činnosťou správcu ujmu pri zisťovaní skutkového stavu, keď uviedol, že konateľ žalobcu

sa preto nezúčastnil ústnych pojednávanií so svedkami, nakoľko sporná výpoveď E. P. z 10. decembra 2007 sama svedkyňa následne zmenila.

Na základe rovnakých dôvodov Najvyšší súd hodnotil efektivitu a nutnosť vykonania dokazovania, ktoré vykonal súd na prvom pojednávaní 18. marca 2009, lebo správne súdy vykonávajú výnimočne, a medzi tieto výnimky prejednávanej veci nepatrí.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol s prihliadnutím na zákonné podmienky v § 156 ods. 3 O.s.p. bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávnych vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávanie nariadiť.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 5Sž-o-KS 29/2005, pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od neho odchyľil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na úplnú náhradu trov tohto konania.

Poučenie: Proti tomuto rozhodnutiu **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 06. júla 2010

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Ľubica Kavivanovová