



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Violy Takáčovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: **M. G.**, bytom N., *právne zast. Advokátskou kanceláriou A. & P., s.r.o., T.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky Banská Bystrica**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/11651-133469/2009/990618-r zo dňa 10. decembra 2009, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/25/2010-68 zo dňa 20. októbra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/25/2010-68 zo dňa 20. októbra 2010 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi 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 zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutí žalovaného č. I/226/11651-133469/2009/990618-r zo dňa 10.12.2009 a dodatočného platobného výmeru č. 643/230/21266/09/Šta zo dňa 17.6.2009 vydaného Daňovým úradom Nové Mesto nad Váhom.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty. Správca dane počas daňovej kontroly preveril všetky žalobcom predložené doklady za stavebné a maliarske práce, ktoré mala realizovať spoločnosť J., s.r.o.. Krajský súd sa oboznámil s administratívnym spisom a zistil, že daňové orgány vykonal u žalobcu rozsiahle dokazovanie, dôkazy vyhodnotili v zmysle zásad uvedených v § 2 ods. 3 zákona o správe dani a poplatkov a prijali správny právny záver. V danom prípade podľa krajského súdu rozsiahle dokazovanie preukázalo, že nedošlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom J.. Predložené listinné dôkazy nezodpovedajú výpovediam žalobcu a svedkov a sú vo vzájomnom rozpore. Bývalý konateľ H. (na výpoveď ktorého sa žalobca odvoláva) označil osoby, ktoré mali práce pre žalobcu vykonať, ale uvedené osoby (vypočuté ako svedkovia) M. K., M. L., K. J., B. J. tvrdili, že spoločnosť J. s.r.o. nepoznajú, nevykonávali pre ňu práce a v účtovníctve svedkov sa ani doklady o vykonaní prác nenachádzajú. Žalobca a bývalý konateľ H., potom v daňovom konaní označili iné osoby, ktoré mali práce vykonať, ale ani títo svedkovia (J. G., P. D., D. P.), nepotvrdili pri výsluchu správcom dane vykonanie prác cez dodávateľa, pritom uviedli, že firmu J. s.r.o. nepoznajú a nikdy pre ňu nepracovali. Navyše títo svedkovia v roku 2006 nevykonávali žiadnu ekonomickú činnosť a preto nepredložili ani účtovníctvo.

Žalobca sa zúčastnil výsluchu niektorých svedkov, ale nedával im žiadne otázky ani ich výpovede nespochybňoval. Vypočutia iných svedkov sa žalobca nezúčastnil, napriek tomu, že bol o ich výsluchu upovedomený.

Žalobca až so žalobou predložil čestné vyhlásenie M. G. strážnika na stavbe o tom, že na stavbe pracovali J. G., P. D. a ďalší, avšak nepotvrdil, že pracovali pre dodávateľa J., pričom o tejto okolnosti nebol v daňovom konaní predložený žiaden doklad a čestné vyhlásenie správca dane neuznal, nakoľko nie je podľa jeho názoru dôkazom v zmysle § 29 ods. 4 zákona o správe dani a poplatkov.

Krajský súd dospel k záveru, že svedkovia boli vypočutí správcom dane zákonným spôsobom a tvrdeniu žalobcu, že boli zastrašovaní, aby vypovedali nepravdivo krajský súd neuveril a takéto tvrdenie považoval za účelové, nakoľko vo veci neboli produkované žiadne dôkazy nasvedčujúce takémuto konaniu zo strany správcu dane.

Predložené faktúry, tvrdenia žalobcu a výpoveď konateľa firmy J. H., podľa názoru súdu nie sú dostatočným dôkazom toho, že zdaniteľný obchod sa uskutočnil a že práce a materiál, ktoré boli dodané dodávateľmi, boli dodané osobami uvedenými na faktúrach.

Podmienkou pre vznik nároku na odpočítanie dane je, aby predplatiť ním prijaté zdaniteľné obchody uskutočnené iným platiteľom použil na účely svojho podnikania ako platiteľ. Vznik nároku na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 224/2004 je viazaný rigorózne na kumulatívne splnenie všetkých stanovených podmienok, pričom už nesplnenie jednej z nich vylučuje priznanie nároku.

Žalobca predloženými listinnými dôkazmi nepreukázal, že došlo k zdaniteľnému obchodu, na základe čoho dospel správny orgán k názoru, že neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, keďže daňový subjekt má zodpovednosť za to, aby účtovné doklady svojim obsahom priamo dokazovali obsah účtovného prípadu, alebo dokazovali skutočnosť obsahom iných preukázateľných dôkazov, aby daňový subjekt uniesol dôkazné bremeno. Vecné dôvody napadnutého rozhodnutia podľa názoru prvostupňového súdu zodpovedali adekvátne aplikácií uvedených ustanovení zákona o DPH, ktoré poukazujú na tzv. osobný charakter zdaniteľných plnení pri DPH, pri ktorom identifikácia osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa uvedeného na faktúre musí zodpovedať skutočnému stavu. Z dôvodu ľahkej zneužitelnosti, zákonodarca požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré boli pre nárok na odpočet stanovené, a najmä musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené a to práve osobou uvedenou na faktúre.

K návrhu žalobcu na vypočutie svedkov J.G., P.D., svedka P., B., S. a iných, krajský súd uviedol, že v správnom súdnictve sa dôkazy vykonávajú len výnimočne, pretože ide o preskúmanie správnych rozhodnutí a zaväzuje skutkový stav, ktorý bol v čase vydania rozhodnutia.

Na základe vyššie uvedených dôvodov krajský súd žalobu žalobcu zamietol a o náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zastúpení advokátom v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom namietal, že prvostupňový súd dospel k nesprávnemu právnemu záveru v tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Takýto záver nemá oporu v spise, pretože listinné dôkazy sú v zhode s výpoveďou žalobcu.

Podľa jeho názoru súd pochybil, keď odmietol vypočuť na pojednávaní navrhnutých svedkov aj napriek tomu, že v čase rozhodovania súdu existovala dôvodná pochybnosť o pravdivosti, vierohodnosti výpovedí týchto svedkov, urobených v daňovom konaní správcom dane z dôvodu, že iné osoby ako strážnici stavby a ďalší potvrdili skutočnosť, že vyššie uvedení svedkovia pracovali na stavbe. Súd vôbec neskúmal a nezaoberal sa skutočnosťou, že ak svedkovia nevykonávali ekonomickú činnosť v roku 2006 ako je možné, že ich iné osoby videli na stavbe pracovať na stavbe v roku 2006.

Za nepravdivé považuje žalobca aj tvrdenie súdu, že právny zástupca žalobcu pripravil svedkov na pojednávanie, a že im povedal, že na nich podá trestné oznámenie. Z dôvodu, že dôkazné bremeno je v daňovom konaní na žalobcovi, vyhľadal právny zástupca strážnikov za účelom overenia si pravdivosti výpovedí svedkov v daňovom konaní. Potom ako strážnici potvrdili, že svedkovia pracovali na stavbe, týchto oslovil s tým, že im povedal, že sa od strážnikov dozvedel, že pracovali na stavbe a chcel od nich počuť pravdu. Povedal im,

že ich predvolá na súd, kde budú musieť vypovedať pravdu pod následkom trestného postihu za krivú výpoveď. Nikdy im však nepovedal, že na nich podá trestné oznámenie.

Podľa žalobcu správca dane účelovo nezisťoval u svedkov, či označené osoby pracovali na stavbe, ktorú vlastnil žalobca. Žalobca nesúhlasí s názorom súdu, že čestné vyhlásenie nie je dôkaz v zmysle § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb.. Uvedené ustanovenie neobsahuje taxatívny, ale iba demonštratívny výpočet dôkazov a žalobca tvrdil, že čestné vyhlásenie je prostriedkom, ktorým možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Podľa žalobcu, tým že prvostupňový súd odmietol vypočuť svedkov, ktorých navrhol žalobca, odňal mu týmto postupom možnosť konať pred súdom.

V prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti oproti daňovému priznaniu (tak ako je to v prejednávanej veci) má správca dane povinnosť preukázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne, a na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom v daňovom priznaní, aby správne určil daňovú povinnosť. Pri dokazovaní v daňovom konaní správca dane preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Správca dane sa uspokojil len s takým nedostatočným postupom, že jedenkrát predvolal súčasného konateľa spoločnosti J., s.r.o., ktorý bol dodávateľom žalobcu, ktorý sľúbil správcovi dane, že mu dodá požadované doklady, ktoré mu však nedodal. Napriek tomu mu správca dane neuložil pokutu v zmysle ustanovení § 35 ods. 15 zák. č. 511/1992 Zb. a nezačal uňho výkon daňovej kontroly, nepodal trestné oznámenie a uspokojil sa len s konštatovaním, že dodávateľ žalobcu požadované doklady nedodal správcovi dane. Z dôvodu, že súčasný konateľ spoločnosti J., s.r.o. sa vyhýba správcovi dane a nespolupracuje s ním, nemôže byť predseda postihovaný žalobca.

Napokon žalobca v odvolaní poukázal na rozhodnutie R 107/2003, na základe ktorého nedostatočné zistenie skutkového stavu je dôvodom, aby súd podľa § 250j ods. 2 OSP rozsudkom zrušil žalobou napadnuté rozhodnutie. A ďalej na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 2 Cdo/170/2005, na základe ktorého má účastník konania mimo iného právo označiť a navrhnuť dôkazy, ktorých vykonanie pre zistenie a preukázanie svojich tvrdení pokladá za potrebné, pričom tomuto procesnému právu účastníka zodpovedá povinnosť súdu, nielen o vznesených návrhoch rozhodnúť, ale tiež pokiaľ im nevyhovie vo svojom rozhodnutí vyložiť, z akých dôvodov navrhnuté dôkazy nevykonal.

Z vyššie uvedených dôvodov žalobca v odvolaní žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu podaného dňa 8.12.2010 uviedol, že sa pridržiava svojich stanovísk podaných v žalobe zo dňa 25.3.2010 a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, na základe čoho navrhol, aby Najvyšší súd

Slovenskej republiky odvolaním napadnutý rozsudok KS v Trenčíne, ktorým bola žaloba zamietnutá ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2, ďalej len OSP) , preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP), postupom podľa § 250ja ods. 2 veta prvá OSP a následne potom ako bolo oznámené vyhlásenie rozsudku vyvesené na úradnej tabuly súdu a na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.subcourt.sk, www.nsud.sk vyhlásil vo veci rozsudok, ktorým potvrdil rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 20.10.2010 ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 veta druhá OSP.

Žalovaný vydal dňa 10.12.2009 rozhodnutie č. I/226/11651-133469/2009/990618-r, ktorým potvrdil rozhodnutie prvostupňového orgánu a to Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom zo dňa 17.6.2009 a to Dodatočný platobný výmer č. 643/230/21267/09/Šta, ktorým bol vyrubený žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2006 vo výške 6.379,63 Eur.

Žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 06001310 zo dňa 13.10.2006 od dodávateľa J. s.r.o. za maliarske práce za mesiac september 2006 vo výške 709.478,- Sk, z toho daň vo výške 113.278,- Sk a odpočítanie dane z faktúry č. 06001410 zo dňa 14.10.2006 od toho istého dodávateľa na stavebné práce, za mesiac október 2006 vo výške 490.518,- Sk, z toho daň vo výške 78.318,- Sk.

Správne orgány odôvodnili svoje rozhodnutia tým, že žalobca nepreukázal, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom J. s.r.o. skutočne došlo.

Svoj právny názor zdôvodnili tým, že daňové doklady predložené žalobcom sú neúplné a nedostatočné. Výpoveď žalobcu a svedkov M.K., M.L., K.J., B. J., ako aj svedkov J.G., P. D.a D. P.sú vo vzájomnom rozpore a nezodpovedajú žalobcom predloženým listinným dôkazom.

Ďalšie dôkazy, t.j. čestné vyhlásenie M. G. a návrh na výsluch svedkov, žalobca predložil až na pojednávaní.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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.

Krajský súd správne ustálil, že spornou právnou otázkou bolo či v danom prípade došlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia – dodaniu stavebných a maliarskych prác žalobcovi firmou J., s.r.o.

Správca dane svoj záver, že sa zdaniteľné plnenie, ktoré si uplatnil žalobca v daňovom priznaní neuskutočnilo, oprel o skutkové zistenia s konkrétnym odkazom na vykonané dôkazy a ich obsah, ktoré vyhodnotil a dostatočne odôvodnil, na základe čoho dospel k pochybnostiam o neuskutočnení zdaniteľných plnení.

Žalobca sa mýli, ak sa domnieva, že v daňovom konaní je povinnosťou správcu dane preukázať pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní.

Podľa § 29 ods. 8 zákona 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 a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov uvedených daňovým subjektom.

Na základe tohto zákonného ustanovenia bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že sporné faktúry od spoločnosti J., s.r.o. boli vystavené na základe reálne dodaného tovaru a poskytnutých služieb uvedenou spoločnosťou.

Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Správca dane preto skúma uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Správca dane nie je povinný dokazovať pôvod tovaru, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH.

Je potrebné zdôrazniť, že znakom jednej zo zásad obchodného práva, t.j. poctivého obchodného styku, je predpoklad riadneho fungovania obchodnej spoločnosti. Z toho plynie očakávanie, že štatutárny orgán obchodnej spoločnosti má presnú vedomosť o obsahu a rozsahu činností, ktorými spoločnosť napĺňa definíciu pojmu podnikania. Ak takéto vedomosti evidentne štatutárnemu orgánu chýbajú (konateľ nebol dva krát schopný presne označiť, kto pre spoločnosť práve objednané vykonával), 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na právne závery uvedené v rozhodnutí prvostupňového súdu ako aj na zistenia, že žalobca pri uplatnení odpočtu dane z faktúry č. 06001310 zo dňa 13.10.2006 od dodávateľa J., s.r.o. za maliarske práce za mesiac september k faktúre predložil výdavkový pokladničný doklad č. 321 zo dňa 31.12.2006 a príjmový pokladničný doklad bez čísla a dátumu od spoločnosti J., s.r.o. na ktorom nie je vypísaná suma, pričom je tento podpísaný konateľom spoločnosti J. svedkomH., a k faktúre č. 6001410 zo dňa 14.10.2006 dokonca nepredložil ani žiaden príjmový ani výdavkový

pokladničný doklad, sa stotožnil s názorom prvostupňového súdu, že neboli splnené v danom prípade podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. a § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. pretože žalobca nepreukázal, že predmetné plnenia boli uskutočnené osobou uvedenou na faktúrach.

K námietke žalobcu uvedenej v odvolaní, že prvostupňový súd nevypočul svedkov navrhnutých počas súdneho konania žalobcom a k nevykonaniu týchto dôkazov nezaujal stanovisko, Najvyšší súd Slovenskej republiky uvádza nasledovné:

Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu vykonávajú finančné orgány samostatne. V rámci tejto kompetencie daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní, ale v rámci tohto konania majú a môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne a to predovšetkým, aj splniť svoju dôkaznú povinnosť.

V daňovom konaní, v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. záujem verejný, na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu, platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu o vykonaní v tomto konaní kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia (§ 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.).

Pre daný prípad toto predstavovalo, že žalobca ako daňovník nemohol od správcu dane právom očakávať, že správca dane bude a musí čakať, či daňovník v budúcnosti bude schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech. Žalobca ani nemohol očakávať, že súd bude suplovať činnosť finančných orgánov, a že v správnom súdnictve bude vykonávať dôkazy a hodnotiť tie, ktoré daňovník mal a mohol predložiť v daňovom konaní, ale tak neurobil.

Tu je potrebné poukázať na to, že žalobca výsluch uvedených svedkov navrhol až vo svojom vyjadrení, ktoré podal súdu v deň pojednávania vo veci.

Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov (súd nemá na to kompetenciu), ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených žalobou) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Takýto záver nie je v rozpore s požiadavkou plnej iurisdikcie stanovenej § 250i OSP, nakoľko prvostupňový súd dospel k názoru o vecnej správnosti rozhodnutia správnych orgánov, ktoré v správnom konaní vykonali všetky dostupné dôkazy na odstránenie rozporov o tvrdeniach žalobcu a svedkov.

Za dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia možno považovať také dôkazy, ktoré vedú k zisteniu, či skutkový stav, ktorý tu bol v čase rozhodnutia správneho orgánu bol pre rozhodnutie veci postačujúci. Nepôjde preto o vykonávanie takých

dôkazov, ktoré má vykonať a následne hodnotiť správny orgán v záujme zistenia a objasnenia skutočného stavu veci.

Odvolací súd považoval za dostatočne spochybnené tvrdenia žalobcu ako aj svedka H., zisteniami správcu dane, ktoré vyvodil z výsluchu svedkov a predložených účtovných dokladov žalobcu. V tomto kontexte by ani prípadné výpovede navrhovaných svedkov v prospech žalobcu nemohli svojou váhou zvrátiť závažnosť dôkazov vykonaných správnym orgánom v konaní, ktoré nasvedčujú pochybnostiam o tom, či práve deklarovaný subjekt vykonal práce uvedené žalobcom.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 224ods. 1 OSP a § 246c ods.1 veta prvá OSP. Žalobca nemal v odvolacom konaní úspech preto mu odvolací súd nepriznal právo na náhradu trov odvolacieho konania.

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

V Bratislave 25. januára 2011

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková