



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu a JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **D. S.**, *právne zastúpeného JUDr. M. Š., CSc., advokátom* proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/227/8017-76452/2008/990033-r zo dňa 30.9.2008, č. I/227/8870-76194/2008/994291-r zo dňa 2.10.2008, č. I/227/8017-60940/2008/990033-r zo dňa 15.7.2008, č. I/227/8017-60941/2008/990033-r zo dňa 15.7.2008, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/125/2008-90 zo dňa 20.5.2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č.k. 14S/125/2008-90 zo dňa 20. mája 2010 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi nárok na 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

Žalobou došlou krajskému súdu dňa 24.10.2008, vedenou pod sp. zn. 14S/125/2008, sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/227/8017-76452/2008/990033-r zo dňa 30.9.2008, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dunajská Streda č. 612/230/13926/08 /KovV zo dňa 17.3.2008, ktorým

bola žalobcovi na základe vykonanej daňovej kontroly vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2002 v sume 367 264,- Sk ako rozdiel dane po zohľadnení nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní vo výške - 278 064,- Sk a vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane po opakovanej daňovej kontrole vo výške 89 200,- Sk. Daňové orgány neuznali za dôvodne uplatnenú daň na vstupe z faktúry č. 205/2002 vo výške 183 264,- Sk a z faktúry bez čísla zo dňa 20.8.2002 od I. V. - T. vo výške 184 000,- Sk.

Žalobou došlou krajskému súdu dňa 24.10.2008, vedenou pod sp. zn. 14S/126/2008, sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/227/8870-76194/2008/994291-r zo dňa 2.10.2008, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dunajská Streda č. 612/230/13920/08/KovV zo dňa 17.3.2008, ktorým bol žalobcovi na základe vykonanej daňovej kontroly vyrubený daňový nedoplatok na daň z príjmu fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2002 vo výške 1 237 024,- Sk.

Žalobou došlou krajskému súdu dňa 24.10.2008, vedenou pod sp. zn. 14S/134/2008, sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/227/8017-60940/2008/990033-r zo dňa 15.7.2008, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dunajská Streda č. 612/230/13923/08/KovV zo dňa 17.3.2008, ktorým bola žalobcovi na základe vykonanej daňovej kontroly vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2002 v sume 226 550,- Sk ako rozdiel dane po zohľadnení nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní vo výške - 206 795,- Sk a vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane po opakovanej daňovej kontrole vo výške 19 755,- Sk. Daňové orgány neuznali za dôvodne uplatnenú daň na vstupe z faktúry 2002011 vo výške 51 750 Sk, z faktúry č. 68/2002 vo výške 52 900,- Sk a z faktúry č. 73/2002 vo výške 121 900,- Sk.

Žalobou došlou krajskému súdu dňa 10.10.2008, vedenou pod sp. zn. 14S/135/2008, sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. I/227/8017-60941/2008/990033-r zo dňa 15.7.2008, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer Daňového úradu Dunajská Streda č. 612/230/13924/08 /KovV zo dňa 17.3.2008, ktorým bola žalobcovi na základe vykonanej daňovej kontroly vyrubená daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2002 v sume 183 264,- Sk ako rozdiel dane

po zohľadnení nadmerného odpočtu uplatneného v daňovom priznaní vo výške - 159 860,- Sk a vlastnej daňovej povinnosti zistenej správcom dane po opakovanej daňovej kontrole vo výške 23 404,- Sk. Daňové orgány neuznali za dôvodne uplatnenú daň na vstupe z faktúry č. 105/2002 vo výške 183 264,- Sk.

Vzhľadom na totožnosť účastníkov, skutkovú súvislosť napadnutých rozhodnutí (vychádzajúcich z výsledkov daňovej kontroly u žalobcu za rok 2002), ako aj zhodný obsah žalôb, krajský súd postupom podľa § 112 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) spojil veci na spoločné konanie vedené pod sp. zn. 14S/125/2008.

Rozsudkom č.k. 14S 125/2008-90 zo dňa 20. mája 2010 Krajský súd v Trnave podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol žalobu žalobcu ako nedôvodnú.

Ohľadne vyrubenej rozdielu dane z príjmov fyzických osôb krajský súd považoval za dostatočne odôvodnený záver, že žalobca mal vo svojom účtovníctve neoprávnene zaevidované faktúry osvedčujúce výdavky vo výške 3 378 600,- Sk, čo sa pri znížení výdavkov o túto sumu prejavilo dorubením rozdielu dane z príjmov. Krajský súd uviedol, že pre preukázanie daňového výdavku je potrebné, aby existujúci formálny účtovný doklad odrážal reálne plnenie. Nie je teda možné brániť sa v konaní tým, že nebolo zohľadnené formálne perfektné zdokladovanie výdavkov. V priebehu daňovej kontroly bolo preukázané, že tvrdené úhrady sporných faktúr č. 2002011, 68/2002, 73/2002, 105/2002, 205/2002, faktúry od subjektu I. V. -T. zo dňa 20.8.2002, nekorešpondovali s reálne uskutočnenými transakciami a nebolo nimi teda preukázané vynaloženie výdavkov v zmysle §24 ods. 1. zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov.

K rozhodnutiam týkajúcim sa dorubenia DPH za príslušné zdaňovacie obdobia krajský súd uviedol, že aj v tomto prípade platia striktné zákonné podmienky pre uplatnenie odpočtu DPH, pričom dôkazné bremeno je daňovníkovi. Pre osvedčenie rozhodujúcich skutočností nie je rozhodujúci len účtovný doklad. Keďže žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení, správca dane v tomto zmysle upravil jeho daňovú povinnosť ako platiteľa DPH.

V súvislosti s vypočúvaním svedka X. krajský súd uviedol, že žalovaný nemá zo zákona žiadnu možnosť ovplyvniť, či a ako dlho bol X. v postavení chráneného svedka v trestnom konaní. X. bol ohľadne daňového konania vypočutý vyšetrovateľom Úradu justičnej a kriminálnej polície v čase, keď jeho výsluch bol reálne možný. Potvrdil pritom, že predmetné faktúry podpísal, avšak finančné prostriedky neprevzal, k plneniu faktúr nedošlo. Ak žalobca chcel vyvrátiť toto tvrdenie, na preukázanie reálnych plnení mal predložiť relevantné dôkazy, k čomu však nedošlo. Krajský súd zdôraznil, že vydané rozhodnutia sa nezakladajú na skutočnostiach, ktoré uviedol svedok X., ale vychádzajú z neunesenia dôkazného bremena žalobcom.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca žiadajúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vrátil na ďalšie konanie, alebo zmenil tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie a žalobcovi prizná právo na náhradu trov celého konania.

V odvolaní namietal, že krajský súd nesprávne zistil a vyhodnotil skutkový stav veci. Zo strany prvostupňového orgánu došlo k zásadnému pochybeniu v tom, že nerešpektoval predchádzajúci záväzný právny názor odvolacieho správneho orgánu o tom, že má vykonať výsluch svedka X. a dať možnosť žalobcovi sa vyjadriť k tomuto výsluchu, prípadne vykonať konfrontáciu so svedkom X. Podľa názoru žalobcu ak sa žalovaný rozhodol, že výpoveď svedka X. bude využívať v daňovom konaní, mal si zabezpečiť daného svedka pre účely ďalšieho konania tak, aby bola daná zákonná možnosť žalobcu klásť mu otázky a prípadnej potreby sa s ním konfrontovať. Takáto požiadavka zo strany žalobcu sa nedá považovať za prenesenie dôkazného bremena na žalovaného, ale najmä v záujme žalovaného by malo byť správne a úplne zistenie skutkového stavu veci. Aj napriek tomu, že žalovaný pred súdom uviedol, že novo vydané rozhodnutia sa neopierali iba o výpoveď svedka X., ale o všetky získané dôkazy z daňového konania, je žalobca toho názoru, že základ pre jeho rozhodnutie tvorí práve výpoveď svedka X., ktorá je z hľadiska žalobcu pre celý priebeh daňového konania nepoužiteľná, nakoľko nebola daná žalobcovi možnosť klásť svedkovi otázky, alebo sa s ním v prípade potreby konfrontovať. Za daného stavu výpoveď svedka X. nemala byť súčasťou daňového konania vedeného voči žalobcovi.

Záverom žalobca v odvolaní upozornil na skutočnosť, že v zápisnici z pojednávania zo dňa 20.05.2010 je ako člen senátu uvedený JUDr. R. F. a v rozsudku zo dňa 20.05.2010 je ako člen senátu uvedený JUDr. Ľ. B.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 OSP rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 OSP), pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke www.nsud.sk.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu (§ 247 ods. 1 OSP).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon 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 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcou dane v daňovom konaní (§ 2 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad, tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), 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.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon

o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb., správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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 alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Rozhodujúcou otázkou v konaní bola otázka posúdenia a rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt ako platiteľa dane a správcu dane.

Ústrednou odvolacou námietkou žalobcu uvedenou v odvolaní bola námietka, že správne orgány ako základ pre svoje rozhodnutie použili výpoveď svedka X., avšak žalobcovi nebola daná možnosť vyjadriť sa k jeho výsluchu a v prípade potreby vykonať konfrontáciu so svedkom X. Daňové orgány mali zabezpečiť daného svedka pre účely

d'alsieho konania, aby bola daná zákonná možnosť žalobcovi klásť mu otázky a v prípade potreby sa s ním konfrontovať.

Je potrebné uviesť, že potom, ako svedok X. vystúpil z programu ochrany svedka, správca dane vykonal úkony na zistenie jeho pobytu za účelom uskutočnenia jeho svedeckej výpovede v daňovom konaní. V mieste svojho trvalého pobytu sa však uvedený svedok nezdržoval a jeho iný pobyt nebol správcovi dane známy. Z uvedeného dôvodu sa správcovi dane nepodarilo predvolať tohto svedka na podanie svedeckej výpovede a zároveň umožniť žalobcovi klásť svedkovi otázky. Túto skutočnosť však nemožno hodnotiť ako pochybenie správcu dane.

Je nepochybné, že výpoveď svedka X. pred príslušníkmi polície v trestnom konaní bola skutočnosťou spochybňujúcou skutkový stav, ktorý v daňovom konaní deklaroval žalobca. Daňové orgány svoje rozhodnutia neopreli len o túto výpoveď. Na jej základe však vyvstala potreba reálneho preukázania deklarovaných plnení, a preto správca dane vyzval žalobcu (výzvou zo dňa 8.12.2006) na preukázanie uskutočnenia predmetu fakturácií. Správca dane žiadal, aby žalobca predložil Zmluvu o reklame zo dňa 6.12.2001 a tiež aby preukázal výrobu reklamných letákov, aké množstvo reklamných letákov bolo vyrobených, aby žalobca predložil druhy vyrobených letákov a čo bolo predmetom reklamy. Správca dane požiadal daňový subjekt, aby preukázal existenciu výroby inzercie a jej umiestnenie na internetových stránkach spoločnosti N., spol. s r.o., aby uviedol presnú internetovú a preukázal súvislosť výdavkov s dosiahnutím, zabezpečením a udrжанím zdaniteľných príjmov žalobcu. Správca dane tiež od žalobcu žiadal preukázanie vykonania fakturovaného prieskumu trhu, žiadal predložiť dokumenty svedčiacie o vykonaní prieskumu trhu, predložiť štúdiu o prieskume trhu. K faktúre za spracovanie dát a prenos súborov správca dane od žalobcu žiadal uviesť, aké dáta boli spracované, aké súbory prenášané, preukázať uskutočnenie predmetu fakturácie. Uvedená výzva správcu dane jednoznačne smerovala k presnému zisteniu skutkového stavu. Žalobcovi bola doručená 13.12.2006. Žalobca však na túto výzvu správcu dane nereagoval a v daňovom konaní nepreukázal predmet sporných fakturácií.

Ako vyplýva z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb., dôkazná povinnosť v daňovom konaní leží na daňovom subjekte. Žalobca (daňový subjekt) však aj napriek výzve správcu dane neozrejmil v daňovom konaní sporné skutočnosti a nepredložil žiadne dôkazy na preukázanie uskutočnenia predmetov fakturácie. Z dôvodu nečinnosti a nespôlupráce

žalobcu nemohla byť v daňovom konaní overená pravdivosť údajov na spochybnených faktúrach.

Aj napriek pasivite žalobcu sa správca dane vlastnou činnosťou snažil objasniť sporné skutočnosti. Daňový orgán vypočul konateľov spoločností, ktorí mali byť odberateľmi strukovín na základe sprostredkovateľskej činnosti fakturovanej faktúrou bez čísla z 20.8.2002. Konateľ spoločnosti R. S., s.r.o. obchodovanie so žalobcom poprel. Pokiaľ išlo o ďalšieho odberateľa, spoločnosť C., s.r.o., správca dane zistil, že v období od 14.8.2000 do 18.8.2002 mala spoločnosť zmenené obchodné meno na K., s.r.o. Konateľ tejto spoločnosti akékoľvek obchodovanie so žalobcom poprel. Na vypočutí týchto svedkov sa žalobca aj napriek upovedomeniu správcom dane nezúčastnil.

Podľa § 20 ods. 1 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (platného do 30.4.2004) platiteľ má nárok na odpočet dane pri prijatých zdaniteľných plneniach, ak sú prijaté na účely uskutočňovania svojich zdaniteľných plnení a ak tento zákon neustanovuje inak. Ak platiteľ zdaniteľné plnenie prijme na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení a zároveň aj na iný účel ako na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení, má nárok na odpočet dane v pomernej výške zodpovedajúcej rozsahu použitia prijatého zdaniteľného plnenia na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení.

Podľa § 20 ods. 2 zákona č. 289/1995 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (platného do 30.4.2004) platiteľ má nárok na odpočet dane, ak

- a) sa zdaniteľné plnenie uskutočnilo (§ 13),
- b) daň na vstupe zaúčtoval,
- c) daň zaplatil platiteľovi, ktorý uskutočnil zdaniteľné plnenie,
- d) má daňový doklad alebo zjednodušený daňový doklad, ktoré vyhotovil platiteľ, a doklad o zaplatení dane, pričom dokladom o zaplatení dane v prípade, že daň na vstupe je 200 000 Sk a viac, je len doklad o bezhotovostnej platbe uskutočnenej prostredníctvom banky alebo doklad o platbe na pošte poštovou poukážkou.

Podľa § 24 ods. 1 veta prvá zákona č. 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov (platného do 31.3.2004) daňovým výdavkom je výdavok (náklad) daňovníkom preukázateľne vynaložený na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo evidovaný v evidencii daňovníka podľa § 9 ods. 4.

Ako vyplýva z vyššie uvedeného, žalobca neunesol v daňovom konaní svoju dôkaznú povinnosť. Daňové orgány preto vychádzali z dôkazov zhromaždených v daňovom konaní a na ich základe dospeli k záveru, že daňový subjekt nepreukázal uskutočnenie premetu fakturácie a splnenie podmienok nároku na odpočet dane, ako aj vynaloženie finančných prostriedkov a ich súvislosť so zdaniteľnými príjmami. Podľa názoru najvyššieho súdu daňové orgány postupovali pri vyhodnotení dôkazov v súlade s vyššie uvedenou zásadou voľného hodnotenia dôkazov, prihliadali na všetky dôkazy, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo, pričom vykonali všetky úkony s cieľom odstrániť existujúce rozpory v dôkazoch. Záver, ku ktorému dospeli, je výsledkom logickej úvahy a ich rozhodnutie nevybočilo z medzí a hľadísk stanovených zákonom.

K odvolacej námietke žalobcu ohľadne nesprávne označeného člena senátu JUDr. Ľ. B., Najvyšší súd SR poukazuje na uznesenie Krajského súdu v Trnave č. 14S/125/2008-99 zo dňa 18.8.2010, ktorým tento súd napadnutý rozsudok č.k. 14S 125/2008-90 zo dňa 20. mája 2010 v záhlaví opravil tak, že meno JUDr. Ľ. B. nahradil menom JUDr. R. F.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj z dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní nemal úspech a žalovanému sa náhrada trov konania zo zákona nepriznáva.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave dňa 17. augusta 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia: Nikoleta Adamovičová