



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Anny Elexovej a JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, v právnej veci žalobcu: **H. C. s.r.o.**, IČO : X., so sídlom R. č. 1, X. T., zast. : *JUDr. B. M., advokátom, spol. s r.o.* so sídlom AK F. K. č. 2080, X. Č., proti žalovanému : **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutí** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 4. decembra 2006 č.k. 13 S 44/2006-71, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne zo dňa 4. decembra 2006 č.k. 13 S 44/2006-71 **potvrďuje**.

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

O d ô v o d n e n i e

Prvým rozhodnutím č. : I/228/11173-92980/2005/992025-r zo dňa 27. decembra 2005 (neskôr preskúmané v súdnom konaní pod sp.zn. 13 S 44/2006) žalovaný ako odvolací orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „**zák. č. 511/1992 Zb.**“) v daňovom

konaní potvrdil odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Čadca č. 654/230/39189/2005/Kra zo dňa 24. augusta 2005, ktorým bol vyrubený rozdiel žalobcovi na dani z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie roku 2003 vo výške 384.300,- Sk, nakoľko označil postup prvostupňového daňového orgánu pri vylúčení nákladov deklarovanych žalobcom v daňovom priznaní v sume 1.536.263,- Sk ako správny s odôvodnením, že daňový subjekt nepreukázal a ani zo šetrenia správcu dane nevyplynulo, že predmetné náklady sú vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov žalobcu.

Ďalej k jednotlivým nákladom konkrétne uviedol, že náklady spojené s tvrdeným prenájmom lietadiel v celkovej sume 47.263,- Sk mali byť vyvolané prenájmom lietadiel FOX 912 a CESSNA 172 N žalobcom od spoločnosti A. F., Letecká škola, Ing. V. H.. Pri kontrole oprávnenosti uvedených nákladov správca dane zistil, že nie je zhoda v dátumoch letu (faktúra č. 200300044 je vystavená na deň letu 17. januára 2003, avšak pilot má uvedený dátum letu 31. januára 2003) alebo sa žiadny let nemal uskutočniť (faktúra č. 200300009 je vystavená na služobnú cestu za mesiac apríl 2003, avšak piloti v svojich denníkoch nemajú za mesiac apríl 2003 uvedený žiadny let) alebo nie je zhoda v denníkoch lietadla a pilota (faktúra 200300067 je vystavená bez uvedenia konkrétneho dátumu letu 17. januára 2003, hoci pilot má uvedený dátum letu 4. júla 2003, ďalej v denníku lietadla FOX 912 alebo CESSNA 172 N nie je pre deň 4. júla 2003 zapísaný žiadny let pilotovaný príslušným pilotom) a obdobné chyby sa vyskytli aj v prípade faktúr č. 200300095, 200300094 a 200300130.

Správca dane za účelom ozrejmeneia si problematiky vykonal miestne zisťovanie na Katedre leteckej dopravy Ž. s jednoznačným výsledkom, že základným dokladom evidencie prevádzky letov je denník lietadla.

Takisto k ďalším nákladom uplatneným žalobcom žalovaný uviedol, že náklady spojené s vykonaním tvrdených služieb v celkovej sume 1.489.000,- Sk, a to konkrétne suma 765.000,- Sk, mala byť vyvolaná službou zo strany spoločnosti U., s.r.o. Ž. za vyhodnotenie PKV, vypracovanie realizačného projektu a za montáž a oživenie HW pre Systém monitorovania rozloženia výkonu v aktívnej zóne pre 2. blok Jadrovej elektrárne V – 1 SE-EBO, tzv. „Systém OPERATÍV“ v zmysle Zmluvy o dielo z 24. októbra 2003.

Ďalej suma 525.000,- Sk mala byť spojená s nákladmi fakturovanými zo strany spoločnosti U., s.r.o. Ž. za špecifikáciu požiadaviek na architektúru a iné odborné činnosti vyvolané hore cit. systémom a suma 199.000,- Sk mala byť spojená s nákladmi fakturovanými zo strany dodávateľa Ing. P. S., B.

za osobitné činnosti vrátane dozoru a technickú pomoc pri oživovaní a montáži HW cit. systému.

Všetky hore uvedené sumy boli žalobcom uhradené v hotovosti z jeho pokladne a sú spojené s objednávkou spoločnosti V. T., a.s. u spoločnosti A. s.r.o., ktorá mala na základe zmluvy o dielo z 24. októbra 2003 vykonať subdodávateľským spôsobom zákazku označenú ako systém OPERATÍV. Ako subdodávateľov mala spoločnosť A. s.r.o. využiť reťazec pozostávajúci zo žalobcu, ktorý mal pri dodávke týchto vysoko odborných činností subdodávateľským spôsobom spolupracovať so subjektmi T., s.r.o., U., s.r.o., Ž. a Ing. P. S., B..

Podľa odôvodnenia žalovaného mal žalobca pri niektorých svojich subdodávateľských činnostiach pre vytvorenie diela (dozor a technická pomoc pri oživovaní a montáži HW systému OPERATÍV) využívať služby subdodávateľa Ing. P. S., ktorý však pri vypočúvaní správcom dane nevedel presne opísať, kde poskytoval svoju službu, a niektoré fakturované činnosti poprel.

Ďalej vtedajší konateľ spoločnosti U. s.r.o., Ž. p. J. K. sa k zákazke žalobcu písomne vyjadril, že doklady a evidencie nikdy nevidel a ani neprevzal a v tejto spoločnosti bol len tzv. „konateľom na papieri“.

Pán A. Š. ako pôvodný konateľ spoločnosti T., s.r.o. potvrdil spoluprácu so spoločnosťou U., s.r.o., Ž., pričom za hlavného vykonávateľa subdodávky označil p. M. (v súčasnosti zapísaného konateľa), ktorého však kontaktnú adresu, resp. miesto, kde sa má zdržiavať, nebol schopný opísať. Správca dane dožiadaním zistil, že na adrese spoločnosti T., s.r.o. uvedenej vo výpise z obchodného registra sa uvedená spoločnosť nezdržiava, jediný konateľ tejto spoločnosti p. F. M. nebol zaregistrovaný na príslušný DÚ Bratislava II. a po jeho osobe je vyhlásené celoštátne pátranie. Spoločnosť nepodáva daňové priznania a aj napriek opakovaným výzvam poštu správcu dane nepreberá.

Ďalej v svojom odôvodnení žalovaný vytvoril prehľadnú tabuľku, v ktorej naznačil, na ktorých fakturovaných činnostiach sa mali jednotlivé subjekty subdodávateľským spôsobom podieľať vrátane dátumu, kedy malo byť zdaniteľné plnenie uskutočnené.

Záverom s dôrazom na existenciu daňového bremena u daňového subjektu žalovaný poukázal na nezrovnalosti vyplývajúce mu z vykonanej daňovej kontroly, a z toho vyplývajúce závery, že je nepostačujúce, keď daňovník preukáže dodávku služieb spoločnosťou, ktorá je uvedená na dokladoch, len dokladmi za služby – práce, ktoré sám nepreviedol a navyše keď subdodávateľom je neexistujúca

spoločnosť zapísaná len v obchodnom registri s jediným konateľom, ktorý je nezvestný a je po ňom vyhlásené celoštátne pátranie, a to s prihliadnutím na rozsiahlosť, vysokú odbornosť a špecifickosť zákazky pre oblasť jadrovej energetiky.

V poradí druhým rozhodnutím č. : I/228/14185-92963/2005/993169-r zo dňa 27. decembra 2005 (neskôr preskúmané v súdnom konaní pod sp.zn. 13 S 47/2006) žalovaný ako odvolací orgán v daňovom konaní podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. potvrdil odvolaním napadnuté rozhodnutie Daňového úradu Čadca č. 654/230/39149/2005/Kra zo dňa 24. augusta 2005 v znení opravného rozhodnutia č. 654/230/43691/2005/Kra zo dňa 5. októbra 2005, ktorým bol vyrubený rozdiel žalobcovi na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2003 vo výške 259.656,- Sk, nakoľko označil postup prvostupňového daňového orgánu po zistení porušenia § 20 ods. 1 písm. a) zákona č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej pre účely tohto rozsudky len „zák. č. 289/1995 Z.z.“) za správny.

K jednotlivým zdaniteľným plneniam žalobcu uviedol, že mu nebolo v zdaňovacom období november 2003 zo strany žalobcu preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia v sume 1.656,- Sk za prenájom lietadla zo dňa 31. októbra 2003, v sumách 525.000,- Sk, 765.000,- Sk a 199.000,- Sk za odborné činnosti spojené so systémom OPERATÍV, ktoré mal žalobca subdodávateľským spôsobom zabezpečiť od spoločností U. s.r.o., Ž., T., s.r.o. a P. S., B..

Argumentácia uvedená žalovaným v jeho odôvodnení je totožná s tou, ktorá bola odvolacím súdom uvedená pri odôvodnení predchádzajúceho rozhodnutia žalovaného.

Záverom žalovaný vyjadril presvedčenie, že tak žalovaný ako správca dane zistené skutočnosti zhodnotili nielen jednotlivo, ale aj v ich vzájomných súvislostiach. S dôrazom na existenciu daňového bremena u daňového subjektu poukázal na nezrovnalosti vyplývajúce mu z vykonanej daňovej kontroly, a z toho vyplývajúce závery, že je nepostačujúce, keď daňovník preukáže dodávku služieb spoločnosťou, ktorá je uvedená na dokladoch iba dokladmi za služby – práce, ktoré sám nevykonal a navyše, keď subdodávateľom je neexistujúca spoločnosť zapísaná len v obchodnom registri s jediným konateľom, ktorý je nezvestný a je po ňom vyhlásené celoštátne pátranie, a to s prihliadnutím na rozsiahlosť a špecifickosť zákazky pre oblasť jadrovej energetiky. Na základe uvedených skutočností a právnych záverov mali správne dospieť k záveru, že zdaniteľné plnenie uvedené na faktúrach od spoločnosti U. s.r.o. a nadväzne od spoločnosti T., s.r.o. nebolo uskutočnené

týmto spoločnosťami, čím došlo k porušeniu § 20 ods. 1 zák. č. 289/1995 Z.z.

Proti týmto rozhodnutiam podal žalobca žaloby.

Krajský súd v Trenčíne ako súd prvého stupňa odložil príslušnými uzneseniami vykonateľnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. Ďalej spojil na spoločné konanie veci vedené na súde pod sp.zn. 13 S 44/2006 a 13 S 47/2006. Po preskúmaní zákonnosti samotných rozhodnutí ako aj postupu, ktorý predchádzal ich vydaniu dospel k záveru, že žaloby nie sú dôvodné, a preto ich podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Svoj rozsudok s odkazom na ust. § 20 zák. 289/1995 Z.z. a na ust. § 23 a 24 zákona č. 366/1999 Z.z. o dani z príjmov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 366/1999 Z.z.“) odôvodnil tým, že žalobca ako daňovník svoju povinnosť hodnoverným spôsobom preukázal, že údaje uvedené v daňovom doklade objektívne odrážajú skutočnosť uskutočnených letov, poprípade realizácie služieb spojených s systémom OPERATÍV, a že samotné daňové doklady boli vystavené na základe skutočného, reálneho plnenia, si v zmysle dôkazného bremena nespínil.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 9. januára 2007 (č.l. 80) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca žiadal zrušenie napadnutých rozhodnutí žalovaného a priznať náhradu trov konania.

Predovšetkým upozornil na to, že krajský súd so skutkovými tvrdeniami žaloby a zisteniami uvedenými účastníkmi konania na pojednávaní vôbec nevysporiadal, lebo sa v svojom odôvodnení iba obmedzil na konštatovanie jednotlivých textov zákonných ustanovení, a to § 1a, § 2, § 6, § 11 ods. 1, § 15 ods. 1, 4, 5, 6, § 29 ods.2 a 8 zák. č. 511/1992 Zb.

Následne žalobca v svojom odvolaní zdôraznil procesné pochybenie prvostupňového súdu, ktoré videl v tom, že napadnutý rozsudok je nepreskúmateľný pre svoju nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov. Podľa žalobcu len odkaz na citáciu toho, čím sa riadili daňové orgány počas daňovej kontroly a aký je jej účel neobstojí, pretože nie je vytvorený rámec preskúmania rozhodnutia odvolacím súdom, pokiaľ prvostupňový súd vecne nevyhodnotil rozporné tvrdenia účastníkov konania.

Rovnako za procesné pochybenie označil žalobca v svojom odvolaní postup prvostupňového súdu, ktorý namiesto poučenia o ukončení dokazovania v zmysle § 120 ods. 4 O.s.p., naopak pristúpil k vyhláseniu rozsudku. Navyše zdôraznil svoju

už raz predloženú a neakceptovanú žiadosť na vypočutie svedka Ing. S., bytom B., ktorého navrhol vypočuť v odvolacom konaní.

Obdobne zdôraznil existenciu väd predchádzajúceho daňového konania, ktoré mali mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, a to predovšetkým v nedostatočnom poučení správcom dane o jeho právach a povinnostiach. Navyše spochybňoval riadnosť vyhodnotenia významu a obsahu odpovede v konaní vypočutého svedka Ing. S., ktorý nebol ani účastníkom konania. Najmä zo svedectva podaného p. Ing. S. malo, resp. mohlo vyplývať, že niektoré činnosti (napríklad dozor a technická kontrola) boli dohodnuté, ale v realite vôbec nemuseli nastať. Ďalej u Ing. S. na základe vykonanej daňovej kontroly bola potvrdená reálnosť predmetu plnenia na dielo, tzn. systém OPERATÍV, pričom celý predmet plnenia bol prevzatý a zaplatený objednávatelom a konečným užívateľom tohto systému. Takisto žalobca opätovne uviedol, že z podkladov vypracovaných Ing. S. spoločnosť U. s.r.o. vychádzala a v jeho činnosti pokračovala.

Záverom žalobca zdôraznil, že z jeho strany išlo o účelne vynaložené daňové náklady v súvislosti so zabezpečením zdaniteľných príjmov. Ich neuznaním by došlo na dani k duplicitnému plneniu.

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 žalobe postupom podľa § 212 a nasl. ustanoveniami 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 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 3 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 po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom podľa § 219 O.s.p. potvrdil.

Prvým odvolacím dôvodom žalobcu je nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku krajského súdu pre jeho nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, v čom žalobca vidí procesné pochybenie prvostupňového súdu.

Najvyšší súd po oboznámení sa s obsahom napadnutého rozsudku nesúhlasí s argumentáciou žalobcu, že krajský súd tu vo všeobecnosti použil len odkaz na citáciu toho, čím sa riadili daňové orgány počas daňovej kontroly a aký je jej účel, s tým, že nebol vytvorený rámec preskúmania rozhodnutia pre odvolací súd, nakoľko prvostupňový súd vecne nevyhodnotil rozporné tvrdenia účastníkov konania.

Predovšetkým je nutné zdôrazniť odlišný charakter správneho súdnictva, ktoré vykonáva najmä kontrolu zákonnosti rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy (§ 244 v spoj. s ust. § 246c prvá veta O.s.p.). Z uvedeného vyplýva, že krajský súd, a tak aj vykonal na str. 5 svojho odôvodnenia, mal preskúmať zákonnosť postupu správneho orgánu a k nedostatkom rozhodnutia vytýkané žalobcom pre skutkové zistenia, poprípade pri aplikácii práva mal zaujať právne stanovisko. Pod pojmom tzv. rozporné tvrdenia je možné v správnom súdnictve chápať iba stav, keď účastník daňového konania nesúhlasí s vyhodnotením dôkazných prostriedkov správnym orgánom, poprípade s aplikáciou právneho predpisu.

Preto nie je možné pri súdnom prieskume rozhodnutí správnych orgánov sa vždy dovolávať na procesné zásady, ktoré platia v civilnom súdnom procese vo všeobecnosti.

Správne preto postupoval krajský súd, keď prostredníctvom ust. § 20 zák. č. 289/1995 Z.z. a § 23 a 24 zák. č. 366/1999 Z.z. stručne vymedzil právny stav veci, identifikoval dôvody vedúce správcu dane k zvýšeniu základu dane z príjmov, tzn. aj samotnej daňovej povinnosti, ktoré sú pre tak rozsiahlu a komplikovanú daňovú vec (viď bližší náčrt skutkového a právneho stavu vykonaný krajským súdom na str. 2 a 3 odôvodnenia jeho rozsudku) žalobcovi bezprostredne známe z rozhodnutí prvostupňových daňových orgánov. Samotné logické závery krajského súdu vyplývajúce z aplikácie jednotlivých ust. § 20 zák. č. 289/1995 Z.z. a § 23 a 24 zák. č. 366/1999 Z.z. sú zachytené v dostatočnom rozsahu na str. 5 a 6 odôvodnenia s tým, že základom pre rozhodnutie krajského súdu bol právny názor žalovaného o neunesení dôkazného bremena žalobcom.

Uvedený rámec je vnútorne logicky štruktúrovaný a svojim rozsahom postačujúci pre vykonanie prieskumu napadnutého rozsudku odvolacím súdom a preto Najvyšší súd sa nemohol stotožniť so vznesenou námietkou žalobcu o nepreskúmateľnosti rozsudku.

Za obdobné procesné pochybenie označil žalobca v svojom odvolaní postup prvostupňového súdu, ktorý namiesto poučenia o ukončení dokazovania v zmysle § 120 ods. 4 O.s.p., naopak pristúpil k vyhláseniu rozsudku. Najvyšší súd s odkazom na osobitný charakter správneho súdnictva obsiahnutý v Piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§ 246c prvá veta O.s.p. umožňuje základným inštitútom civilného procesu, aby iba subsidiárne napomáhali plniť úlohy správneho súdnictva) zdôrazňuje kasačnú právomoc súdneho prieskumu v týchto veciach, kedy z ust. § 250i ods. 1 vyplýva základná právomoc správnych orgánov zisťovať skutkový stav a súdy iba výnimočne môžu zasahovať do týchto zistení. Nakoľko v prejednávanej

veci nejde o žiadny z právnych vzťahov výslovne uvedených v § 250i ods. 2 O.s.p., Najvyšší súd aj túto námietku žalobcu vyhodnotil ako nepodstatnú a preto ani nepristúpil k vypočutiu navrhnutého svedka Ing. P. S..

Vo vzťahu k námietke o nedostatočnom poučení žalobcu o jeho procesných právach a povinnostiach v daňovom konaní Najvyšší súd poukazuje na to, že ide o veľmi všeobecnú námietku, ktorá nie je spresnená vo vzťahu k tomu, poučenie o ktorých procesných právach a povinnostiach boli žalobcovi správcom dane odopreté, za situácie, kedy existuje v zák. č. 511/1992 Zb. viacero osobitných poučovacích povinností (§ 7 o poučení svedka, § 11 o všeobecnom poučení pri ústnom pojednávaní alebo napríklad § 23 poučenie o daňovom tajomstve). Na základe tejto všeobecnosti nie je možné hodnovernosť námietky preskúmať a preto k nej v zmysle § 43 ods. 3 a § 212 ods. 1 v spoj. s § 246c O.s.p. neprihliadne.

Navyše žalobca spochybňoval riadnosť vyhodnotenia významu a obsahu odpovede v konaní vypočutého svedka Ing. S., ktorému podľa žalobcu nebola správcom dane ani priznané postavenie účastníkom konania. Najmä zo svedectva podaného p. Ing. S. malo, resp. mohlo vyplynúť, že niektoré činnosti (napríklad dozor a technická kontrola) boli dohodnuté ale v realite vôbec nemuseli nastať.

Najvyšší súd na tomto mieste upozorňuje predovšetkým na tú skutočnosť, že p. Ing. S. vzhľadom na predmet daňovej kontroly, ako aj vydaného prvostupňového rozhodnutia nemohol byť označený ako účastník daňového konania v zmysle § 6 zák. č. 511/1992 Zb. Ďalej uvedené svedectvo, obdobne ako svedectvo p. J. K., ako konateľa spoločnosti U. s.r.o., Ž., a p. A. Š., ako pôvodného konateľa spoločnosti T., s.r.o., iba spochybnilo hodnovernosť, úplnosť a správnosť údajov, ktoré vo svojich hláseniach žalobca uvádzal.

Za tejto situácie, kedy na adrese spoločnosti T., s.r.o. uvedenej vo výpise z obchodného registra sa uvedená spoločnosť nezdržiava, hlavný vykonávateľ subdodávky na veľmi sofistikovanom diele systém OPERATÍV a súčasne jediný konateľ spoločnosti T., s.r.o., p. F. M., nebol zaregistrovaný na príslušnom Daňovom úrade Bratislava II. a po jeho osobe je vyhlásené celoštátne pátranie, samotná spoločnosť nepodáva daňové priznania a aj napriek opakovaným výzvam poštu správcu dane nepreberá, záznamy v denníkoch lietadla sa nezhodovali so záznamami v denníkoch pilotov vznikli správcovi dane oprávnené po vykonaní daňovej kontroly pochybnosti o skutočnosti realizácie subdodávky od spoločností T., s.r.o., B., U., s.r.o., Ž. a subjektu Ing. P. S., poprípade leteckej prepravy v prospech žalobcu.

Najvyšší súd zdôrazňuje, že na základe hore uvedeného spochybnenia vierohodnosti deklarováných výdavkov bol žalobca nielen počas vykonávania daňovej kontroly zaťažený podľa § 15 ods. 6 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb. povinnosťou predkladať v súlade so zákonom všetky mu dostupné dôkazné prostriedky na preukázanie svojich tvrdení, ale aj neskôr, počas vyrubovacieho konania, bol v súlade s § 29 ods. 8 cit. zákona zaťažený aj dôkazným bremenom preukázať skutočnú realizáciu výdavkov od ním označených poskytovateľov služieb, ktorú sám deklaroval v daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie, lebo táto je rozhodujúcou vstupnou veličinou na určenie konkrétnej výšky dane z príjmov s tým, že následným neoprávneným uplatnením tejto vstupnej veličiny dochádza automaticky k nežiaducemu a súčasne aj nezákonnému zníženiu daňovej povinnosti.

Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania zo zákonnej požiadavky, že na strane žalobcu v postavení daňového subjektu naopak nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej výšky jeho výdavkov, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní (najmä výšku príjmov, výšku výdavkov, výšku dane na vstupe a výšku dane na výstupe, poprípade výšku samotnej daňovej povinnosti). 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.

Uvedené závery vychádzajú z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní (viď článok 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky) a na účely daňového konania je bližšie špecifikovaná v ust. § 2 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb.

Preto sa žalobca mylne dovoľával na tú skutočnosť, že bola potvrdená reálnosť predmetu plnenia zmluvy o dielo, tzn. systém OPERATÍV, pričom celý predmet plnenia bol prevzatý a zaplatený objednávateľom a konečným užívateľom tohto systému. Táto skutočnosť nie je predmetom v daňovom dokazovaní. Naopak, v daňovom dokazovaní daňový subjekt preukazuje, či výdavky ním uplatnené spĺňajú náležitosti daňových výdavkov v zmysle zák. č. 366/1999 Zb. alebo, či daňový subjekt splnil základné podmienky na vznik odpočtu na dani z pridanej hodnoty. Preto správne krajský súd vymedzil právny rámec prejednávanej veci, keď uviedol ust. § 20 zák. č. 289/1995 Z.z. a § 23 a 24 zák. č. 366/1999 Z.z.

S odvolaním sa na cit. právne normy žalobca nepreukázal, že z hľadiska dane z príjmov išlo o jeho výdavky preukázateľne vynaložené na dosiahnutie,

zabezpečenie a udržanie príjmov, a z hľadiska dane z pridanej hodnoty žalovaný nepreukázal, že išlo o zdaniteľné plnenia od platiteľa, ktorému boli uhradené.

Základnou úlohou správcu dane v daňovom dokazovaní je podľa § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. uplatniť zásadu prejednávaci, tzn. zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti žalobcu boli zistené aj bez súčinnosti žalobcu čo najúplnejšie s tým, že nikto nemôže viazať správcu dane povinnosťou vykonávať dokazovanie iba v rámci dôkazných prostriedkov navrhnutých žalobcom ako daňovým subjektom. Iba za týmto účelom vedie správca dane v zmysle rozhodnutí Najvyššieho súdu č. 7 Sž 23-26/01, resp. 1 Sž-o-KS 125/2004 dokazovanie. Z uvedeného dôvodu potom nemohol Najvyšší súd vyhovieť námietke žalobcu, že z jeho strany išlo o účelne vynaložené daňové náklady v súvislosti so zabezpečením zdaniteľných príjmov a ich neuznaním zo strany správcu dane došlo na dani k duplicitnému plneniu.

Až následnou úlohou správcu dane je vyhodnotiť svoje dôkazy ako aj dôkazy vyplývajúce z dôkazných prostriedkov zaobstaraných žalobcom ako daňovým subjektom pri plnení si svojej hore uvedenej povinnosti v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov.

Žalobca však počas daňového konania neoznačil alebo nepredložil žiadne ďalšie dôkazné prostriedky na podporu svojho tvrdenia, že výšku svojich výdavkov vzťahujúcich sa na zaobstaranie si podkladov pre vytvorenie systému OPERATÍV za účelom ich ďalšieho spracovania pre konečného odberateľa (V. T.), je vierohodne a skutočne preukázané dokladmi z jeho účtovníctva.

Žalobca však počas celého odvolacieho súdneho konania zotrval na svojich tvrdeniach bez toho, aby predložil relevantné dôkazné prostriedky. Preto bol krajským súdom správne potvrdený postup správcu dane, ktorý výdavky nedôvodne uplatňované žalobcom ako aj nároky na odpočet na dani z pridanej hodnoty úplne z daňového základu žalobcu vylúčil a dodatočne mu na dani z príjmov právnických osôb za rok 2003 vyrubil sumu 384.300,- Sk a na dani z pridanej hodnoty sumu 259.656,- Sk.

V zmysle § 23 ods. 3 prvá veta zákona č. 286/1992 Zb. o daniach v znení neskorších predpisov v texte platnom v čase podania daňového priznania (marec 1999) má žalobca vždy uloženú korekčnú povinnosť upraviť či už hospodársky výsledok alebo rozdiel medzi svojimi príjmami a výdavkami zistenými podľa zásady zakotvenej v odseku 2 aj o sumy, ktoré, hoci sú do výdavkov (nákladov) podľa tohto zákona zahrnuté riadne (v tom význame, že svojim

charakterom nie sú predurčené na vyradenie z výdavkov), ale tiež sú do výdavkov zanesené v nesprávnej výške (tzn. v inej výške ako v skutočnosti boli vynaložené).

Uvedenú korekčnú povinnosť ďalej zvyrazňuje ust. § 24 ods. 1 zákona č. 286/1992 Zb. o daniach v hore cit. znení, podľa ktorého sa výdavky (náklady) vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov odpočítajú od základu dane **iba vo výške preukázanej** daňovníkom, poprípade vo výške ustanovenej týmto zákonom a osobitnými predpismi.

Z uvedeného potom Najvyššiemu súdu vyplýva jednoznačný záver, že krajský súd postupoval pri prieskume druhého rozhodnutia žalovaného v súlade so zákonom a námietky žalobcu voči jeho zamietavému rozsudku sú z tohto dôvodu neopodstatnené.

Vzhľadom na hore uvedené skutkové zistenia, právne závery a judikatúru Najvyššieho súdu v tejto oblasti, pri vyhodnotení aktuálnosti ktorej Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nej odchyľil, rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd nad rámec odvolania musí ex offo zaujať stanovisko aj k otázke miestneho zisťovania, ktoré správca dane za účelom ozrejmenia si problematiky mal vykonať na Katedre leteckej dopravy Ž.. Na tomto mieste je povinnosťou Najvyššieho súdu upozorniť, že nie je možné na získanie odborných informácií vykonať miestne zisťovanie v zmysle § 14 zák. č. 511/1992 Zb., ale naopak správca dane v daňovom konaní mal požiadať menovaný subjekt o vypracovanie príslušného stanoviska a vykonať poučenie o možnosti úhrady nákladov spojených s touto činnosťou podľa § 28 ods. 2 písm. a/ – znalecký posudok alebo písm. b/ – odborné vyjadrenie).

Bude preto úlohou správcu dane dodatočne odstrániť tento procesný nedostatok voči tretej osobe, pričom uvedený nedostatok správcu dane nemá žiadny vplyv na zákonnosť postupu a rozhodnutie vo vzťahu k žalobcovi.

Nakoľko Krajský súd v Trenčíne ako súd prvého stupňa odložil uzneseniami vykonateľnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného, tieto uznesenia zanikajú zo zákona právoplatnosťou tohto rozsudku. Preto sa Najvyšší súd nebude k nim osobitne vo výroku vyjadrovať.

Najvyšší súd v prejednáwanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 3 O.s.p. rozhodol 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 a daň z príjmov 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 pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na úplnú náhradu trov konania nevzniklo.

P o u č e n i e : Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave dňa 13. decembra 2007

JUDr. Ida Hanzelová, v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :
Anna Koláriková