



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD. v právnej veci žalobcu: **F. R., B.**, zastúpeného advokátkou *JUDr. Máriou Konrádovou*, Farská č. 9, Nitra proti žalovanému: **Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného – bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky č. I/224/11560-82882/2010/992117-r zo dňa 27.7.2010, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/155/2010-194 zo dňa 31. augusta 2011, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/155/2010-194 zo dňa 31. augusta 2011 **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného (bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky) č. I/224/11560-82882/2010/992117-r zo dňa 27.7.2010, ktorým bolo

potvrdené rozhodnutie (dodatkový platobný výmer) Daňového úradu Šurany č. 633/230/1169/10/Hru zo dňa 2.2.2010 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“) za zdaňovacie obdobie február 2006 v sume 4.380,40 €. Po preskúmaní zákonnosti rozhodnutí správnych (daňových) orgánov oboch stupňov krajský súd dospel k záveru, že vydaním rozhodnutí nedošlo k porušeniu zákona a správca dane postupoval správne a v súlade so zákonom, keď žalobcovi dodatčným platobným výmerom vyrubil rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie február 2006, keďže v priebehu správneho (daňového) konania nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného plnenia. Takisto podľa záverov krajského súdu správne postupoval aj žalovaný, keď rozhodnutie správcu dane potvrdil podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá podľa názoru krajského súdu zásadám logického myslenia a je aj v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v znení platnom v čase posudzovaného zdaňovacieho obdobia (ďalej len „zákon o DPH“).

Včas podaným odvolaním sa žalobca domáhal zmeny napadnutého rozsudku krajského súdu a vyhoveniu návrhu. V odvolaní uviedol, že krajský súd si osvojil názor žalovaného bez toho, aby sa zaoberal zákonnosťou rozhodnutia; neposúdil vec správne po právnej stránke, v dôsledku čoho nesprávne rozhodol. Tvrdil, že tak žalovaný ako aj krajský súd v rozpore s § 2 ods. 1 a 3 zákona o správe daní a poplatkov nesprávne vyhodnotili dôkazy, svedčiace v prospech žalobcu a to tým, že ich nevykonali alebo vykonané vyhodnotili jednostranne. Obsahom odvolania sú ďalej argumenty, uvádzané už v podanej žalobe, najmä že pri rozhodovaní sa vychádzalo z podkladov spoločnosti FORSAGE, spol. s r.o., že nebolo vykonané znalecké dokazovanie, ktorého sa žalobca domáhal, že v obdobnom prípade pri kontrole nadmerného odpočtu za marec 2007 bolo postupované inak, že boli ignorované výpovede svedkov – zamestnancov žalobcu aj spoločnosti FORSAGE, ktoré potvrdzovali skutočnosť, že žalobcovi zamestnanci čerpali naftu a benzín pravidelne vo väčších množstvách. Žalobca ďalej namietal porovnanie jeho spotreby nafty na hektár s porovnateľným podnikateľom, pričom uviedol, že „porovnateľné subjekty“ okrem kvality pôdy nemajú porovnateľné vôbec nič – ani výmeru, ani počet strojov, ani počet zamestnancov, ani spôsob hospodárenia, ani vzdialenosť

od hospodárskeho dvora na jednotlivé polia. Tvrdil, že napriek tomu, že bolo jednoznačne preukázané z predložených dokladov, že bez čerpania nafty, ktorú žalovaný spochybnil a neuznal do nákladov ani odpočet DPH, by nemohol dodať tovar a služby v hodnote niekoľko desiatok miliónov slovenských korún v rokoch 2005 a 2006, ktorou skutočnosťou sa žalovaný a krajský súd vo svojich rozhodnutiach nezaoberali. Uviedol, že okrem Šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 sa odvolával aj na rozsudok Súdneho dvora z 27. septembra 2007 vo veci C-409-04 – zásadu, aplikovanú našimi daňovými orgánmi s odvolaním sa na § 49 zákona o DPH. Uviedol, že mal doklady z elektronickej registračnej pokladnice vystavené spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o., pohonné hmoty čerpal na riadnej čerpacej stanici, o vystavených dokladoch riadne účtoval, nakúpenú naftu preukázateľne použil na svoje zdaniteľné plnenia, z ktorých následne riadne odvádza daň a navyše za zdaňovacie obdobie marec 2007 presne také isté doklady z tej istej registračnej pokladnice vystavené spoločnosťou FORSAGE, spol. s r.o. žalovaný uznal ako správne. Tiež uviedol, že podľa svojich schopností a možností prijal všetky rozumné opatrenia, ktoré boli v jeho moci, aby sa uistil, že spoločnosť FORSAGE, spol. s r.o. je podnikateľom (obchodný register) a zistil si, že je platcom DPH na stránke daňového riaditeľstva; iné opatrenia z jeho strany nebolo možné vykonať. Vytýkal žalovanému, že získané dôkazy hodnotil subjektívne, porovnával neporovnateľné, nevykonával navrhované dôkazy vtedy, keď ich vykonať mohol a mal; niektoré dôkazy, ktoré svedčili v prospech žalobcu nevykonával vôbec alebo ich nesprávne vyhodnotil. Svojím postupom žalovaný zámerne vytvoril zo žalobcu obraz „nepoctivého podnikateľa“, čo nie je pravda. Žalobca ako samostatne hospodáriaci roľník – fyzická osoba podniká od roku 1992, zamestnáva značné množstvo trvalých aj sezónnych zamestnancov, svoje daňové a odvodové povinnosti si plní riadne a včas a svoju činnosť neprestal vykonávať ani po daňovej kontrole napriek tomu, že za záväzky ručí celým svojím majetkom. Naproti tomu spoločnosť FORSAGE spol. s r.o., z podkladov ktorej pri dorubení dane žalovaný vychádzal, stratila doklady z elektronickej registračnej pokladnice, ktoré je povinná archivovať 10 rokov, stratila samotnú elektrickú registračnú pokladnicu, ktorú je tiež povinná uchovávať. Následne sa zistilo, že porušila celý rad daňových, účtovných a colných predpisov. Po výkone daňovej kontroly predmetnú čerpaciu stanicu predala a prestala vykonávať podnikateľskú činnosť. Napriek tomu jej konateľov nikto za nič nestiha a ani nenesú za svoje zavinené konanie zodpovednosť.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu uviedol, že sa v plnom rozsahu pridrižiava písomného vyjadrenia k žalobe vzhľadom k tomu, že podané odvolanie neobsahuje žiadne nové skutočnosti, ako tie, ku ktorým bolo zaslané vyjadrenie.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP). Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP). Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP). Dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné vyhovieť.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutia právneho predchodcu žalovaného (bývalého Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky) č. I/224/11560-82882/2010/992117-r zo dňa 27.7.2010, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie (dodatočný platobný výmer) Daňového úradu Šurany č. 633/230/1169/10/Hru zo dňa 2.2.2010 o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona o správe daní a poplatkov za zdaňovacie obdobie február 2006 v sume 4.380,40 €.

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 o správe daní a poplatkov zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú

v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia 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.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2). 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 (§ 29 ods. 4). 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 (§ 29 ods. 8).

Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. 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 6. 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 (§ 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH). Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona

o DPH, 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal v danej veci rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie deklarovaného nákupu pohonných hmôt nespĺňajú zákonné kritérium dostatočnej preukaznosti oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov). Ani v odvolacom konaní nebolo možné prisvedčiť opakovaným námietkam žalobcu, ktoré sa týkali hodnotenia výpovedí svedkov; žalobca neuviedol v odvolaní žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa nevyporiadal krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku. Pritom je potrebné poznamenať, že výpovede svedkov nie sú jedinými dôkazmi, ktoré môžu potvrdiť alebo vyvrátiť tvrdenia žalobcu ohľadne nakúpeného množstva pohonných hmôt, ale vyhodnocujú sa spolu s ostatnými vykonanými dôkazmi. Tvrdeniu žalobcu, ktoré sa týkalo zdaňovacieho obdobia marec 2007 nebolo možné priznať relevanciu vzhľadom k tomu, že v uvedenom zdaňovacom období došlo k zmene výšky nadmerného odpočtu DPH o 32,9 €, ktorá zmena má povahu opravy chyby v písaní, takže uvedené rozhodnutie nezasiahlo do výšky opakovane kontrolovanej a dorubenej daňovej povinnosti a nemalo vplyv na dôvody a závery správcu dane vo vzťahu k vyhodnoteniu vykonaného dokazovania. Pokiaľ ide o žalobcom tvrdený rozpor v postupe daňových orgánov pri aplikácii § 49 zákona o DPH s právnymi závermi vyslovenými v rozsudku Európskeho súdneho dvora z 27.9.2007 číslo C-409-04, je potrebné konštatovať, že uvedený rozsudok Európskeho súdneho dvora nebolo možné v danej veci použiť, nakoľko predmetom konania pred Európskym súdnym dvorom bola prejudiciálna otázka, podaná vnútroštátnym súdom Spojeného kráľovstva na základe podnetov ich daňových subjektov na vyriešenie podmienok oslobodenia od platenia DPH pri obchodoch realizovaných medzi dodávateľmi a odberateľmi v rámci krajín Európskeho spoločenstva.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom. Nepochybil preto krajský súd, ak žalobu zamietol.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie, považoval námietky žalobcu v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil, stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

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. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

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

V Bratislave dňa 13. júna 2012

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Peter Szimeth