



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: **T., s.r.o.**, IČO: X., so sídlom C., zast.: *JUDr. K.*, advokátom so sídlom C., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky** so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove zo dňa 03. apríla 2009 č. k. 3S 4/2008–41, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove zo dňa 03. apríla 2009 č. k. 3S 4/2008–41 **potvrďuje**.

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

O d ô v o d n e n i e :

I.

Rozhodnutím č. I/225/11845-82226/2007/990779-r zo dňa 08.11.2007 žalovaný ako odvolací orgán v daňovom konaní v zmysle § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) potvrdil odvolaním

napadnutý dodatočný platobný výmer Daňového úradu Stropkov č. 736/230/426-7148/07/Ber z 23.07.2007, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2005 v sume 285.000,- Sk z titulu neuznania nadmerného odpočtu v hore uvedenej výške.

Svoje rozhodnutie žalovaný odôvodnil tým, že v rámci daňovej kontroly bolo zistené, že žalobca odpočítal daň z faktúry č. 05/054 z 29.12.2005 od dodávateľa F., a.s., B. za vykonané práce v zmysle zmluvy o dielo, ktorej predmetom mal byť prieskum trhu, zabezpečenie marketingu pre objednávateľa a činnosť smerujúca k zabezpečeniu odbytu pre objednávateľa v oblasti montáže, opráv a údržby telekomunikačných zariadení. Proti tomuto záveru vzniesol žalobca námietku, že nesúhlasí s výsledkami kontroly, pretože správca dane nepochopil vzájomné väzby v obchodných vzťahoch medzi obchodnými spoločnosťami S., a.s., S., s.r.o., T., s.r.o. a F., a.s.

Na základe výzvy správcu dane žalobca uviedol, že dňa 11.04.2005 bola uzavretá zmluva o dielo medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou F., a.s. ako zhotoviteľom, ktorej predmetom je prieskum trhu pre žalobcu a činnosť smerujúca k zabezpečeniu odbytu pre žalobcu v oblasti montáže, opráv a údržby telekomunikačných zariadení. V odpovedi tiež žalobca uviedol, že spoločnosť F., a.s. bola tvorcom podnikateľského zámeru pre žalobcu a zakladateľovi žalobcu poskytla informácie o situácii na trhu a prísľub marketingom zabezpečiť pre spoločnosť S., a.s. výnimočný prechod niektorých činností vykonávaných pre spoločnosť S., a.s. zo spoločnosti T., a.s. na iný subjekt s ročným obratom presahujúcim 3.000.000,- Sk.

Rovnako žalobca základe výzvy uviedol, že po uzavretí zmluvy o dielo medzi žalobcom a spoločnosťou F., a.s. bola dňa 11.04.2005 uzavretá rámcová zmluva medzi žalobcom a spoločnosťou S., s.r.o., ktorá je dôkazom, že k naplneniu čl. 1 ods. 1 zmluvy o dielo (tzn. predmet zmluvy o dielo) medzi žalobcom a spoločnosťou F., a.s., B. došlo.

Žalobca v odpovedi tiež uviedol, že dňa 20.12.2005 odkúpil divíziu spoločnosti T., čím sa stal jediným zabezpečovateľom týchto služieb v Slovenskej republike. Bez marketingových skúseností dohľadom v logistike, personálnom obsadení a réžii zo strany spoločnosti F., a.s. (najmä rokovania s prvými zákazníkmi ako bol p. D. a iní) by žalobca nedokázal zadanú zákazku zrealizovať.

Naopak správca dane však zistil, že spoločnosť F., a.s., B. fakturované služby vykonala pre spoločnosť S., s.r.o. Preto odpočítanie dane z uvedenej faktúry bolo žalobcom vykonané v rozpore s ustanovením § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), pretože služba nebola ním prijatá na účely jeho zdaniteľných plnení.

Podľa § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. 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.

Podľa § 29 ods. 4 zák. č. 511/1992 Z.z. o správe daní a poplatkov 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.

Na základe ďalšej výzvy správcu dane žalobca predložil dve rámcové zmluvy, prvá uzavretá medzi S., a.s. a S., s.r.o. a druhá medzi žalobcom a spoločnosťou F., a.s., ktoré v svojom predmete obsahujú realizovanie záručných a pozáručných opráv, montáží a inštalačných služieb na rovnakých zariadeniach. Podľa žalobcu spoločnosť F., a.s., B. poskytla služby na zabezpečovanie odbytu výhradne pre žalobcu v komunikácii s objednávateľom, spoločnosťou S., a.s.

Uvedené tvrdenie však žalovaný v svojom odôvodnení neakceptoval, lebo žalobca so spoločnosťou S., a.s. nemal v roku 2005 uzavretú žiadnu zmluvu a všetky objednávky na vykonanie prác prijímal od spoločnosti S., s.r.o., čo bolo podľa žalovaného preukázané z odpovedí dožiadaných správcov dane. Konkrétne na osoby, ktoré zabezpečovali samotný výkon uvedených prác, sa kontaktovali zamestnanci spoločnosti S., s.r.o. a služby vykonávali na základe objednávok od žalobcu, tzn. nie od spoločnosti F., a.s.

V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že vyhodnotil skutočnosti zistené správcom dane a na ich základe konštatoval, že nedošlo k naplneniu predmetu zmluvy o dielo z 11.04.2005

II.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca žalobu z 23.01.2008 na Krajský súd v Prešove.

Krajský súd v Prešove ako súd prvého stupňa preskúmal podľa § 250j ods. 1 O.s.p. napadnuté rozhodnutie a postup daňových orgánov pred jeho vydaním v rozsahu dôvodov žaloby a dospel k záveru, že rozhodnutie je v súlade so zákonom a žalobu ako nedôvodnú zamietol.

S využitím skutkových zistení žalovaného spolu s aplikáciou ustanovení § 29 ods. 2, 4 a 8 zák. č. 511/1992 Z.z. ako aj § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. krajský súd dospel k rovnakému záveru ako správca dane a žalovaný, tzn. že spoločnosť F., a.s. fakturované služby vykonala pre spoločnosť S., s.r.o. a nebolo podľa krajského súdu ani žalobcom preukázané, že došlo k naplneniu predmetu zmluvy o dielo zo dňa 11.4. 2005, podľa ktorej mala spoločnosť F., a.s. pre žalobcu vykonať prieskum trhu, zabezpečiť marketing a činnosť smerujúcu k zabezpečeniu odbytu v oblasti montáže, opráv a údržby telekomunikačných zariadení.

Takisto krajský súd odmietol námietku žalobcu o majetkovom a personálnom prepojení žalobcu a spoločnosti S., s.r.o., nakoľko podľa krajského súdu ide o samostatné, ekonomické a daňové subjekty.

III.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 27.05.2009 (č. 1. 50) proti rozsudku prvostupňového súdu sa žalobca dovoľával odvolacieho dôvodu podľa § 205 ods. 2. písm. d) O.s.p. Predovšetkým poukázal na to, že z dôkazov, ktoré vykonal správca dane, a zo všetkých dôkazov, ktoré žalobca predložil, použitie služieb v zmysle zmluvy o dielo zo dňa 11.04.2005 na uskutočňovanie zdaniteľných plnení žalobcom vyplýva.

Z predložených dokladov, rámcových zmlúv a vyjadrení žalobcu vyplýva, že spoločnosť F. a.s. fakturované služby vykonala pre žalobcu a žalobcom bolo preukázané, že došlo k naplneniu predmetu zmluvy o dielo zo dňa 11.4.2005 pre žalobcu. Zabezpečenie činnosti v oblasti montáže, opráv a údržby telekomunikačných zariadení s dohodnutým objemom u žalobcu bolo nepochybne splnené, pričom aj odkúpením konkurenčného subjektu získal žalobca významnú marketingovú pozíciu na trhu relevantných služieb.

Záverom žalobca požadoval zmenu rozsudku krajského súdu tak, že zruší rozhodnutia žalovaného spolu s prvostupňovým rozhodnutím Daňového úradu v Stropkove a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie spolu s uložením povinnosti zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania.

Z vyjadrenia žalovaného zo dňa 29.06.2009 (č.l. 56) vyplýva, že námietky uvedené žalobcom v odvolaní považuje žalovaný za nedôvodné. Žalovaný ďalej konštatoval, že žalobca v podstate iba bez akýchkoľvek argumentov konštatuje, že v konaní bolo preukázané naplnenie predmetu zmluvy o dielo.

Vzhľadom na strohosť týchto dôvodov žalovaný odkázal na obsah odôvodnenia svojho rozhodnutia ako aj na svoje vyjadrenie k žalobe č. I/225/3175-29712/2008 zo dňa 26.03.2008.

Záverom žalovaný požadoval potvrdiť napadnutý rozsudok krajského súdu.

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 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 je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody).

Najvyšší súd z napadnutého rozsudku zistil, že krajský súd sa v svojom odôvodnení zaoberal interpretáciou § 29 zák. č. 511/1992 Zb. najmä s dôrazom na rozdelenie dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt v daňovom konaní. K uvedenej problematike sa Najvyšší súd už viackrát vyjadril. Najmä v svojom rozhodnutí 5SŽ-o-KS 29/2005 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. K tomuto stavu došlo okamihom, kedy správca dane zistil z účtovnej evidencie žalobcu, že *všetky objednávky na vykonanie prác boli od spoločnosti S., s.r.o. a následne za vykonané práce spoločnosť T., s.r.o. vyhotovila faktúry pre spoločnosť S., s.r.o. Iných odberateľov spoločnosť T., s.r.o. v roku 2005 nemala.*“ [str. 7 Protokolu z 18.06.2007] a pred tým z výzvy správcu dane zo 14.05.2007 doplnené odpoveďami dožiadaných správcov dane z mája 2007.

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. Nakoľko žalobca tak nekonal a pochybnosti správcu dane nevyvrátil svojimi dôkazmi, a naopak počas daňového konania ako aj po ňom nasledujúceho súdneho konania zotrval iba pri všeobecnej argumentácii, že daňové orgány nepochopili vzájomné väzby v obchodných vzťahoch medzi obchodnými spoločnosťami S., a.s., S., s.r.o., T., s.r.o. a F., a.s.

Navyše odvolacie body žalobcu boli veľmi stručné a neboli k nim priložené príslušné dôkazy na podporu argumentov – tvrdení žalobcu. Za tejto situácie nie je možné vytknúť žalovanému žiadne právne pochybenie, a obdobne, ako krajský súd, aj Najvyšší súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi žalovaného.

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 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 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. (úprava povinnosti zaplatiť daň z pridanej hodnoty je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), 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 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 B. 06. júla 2010

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

Za správnosť vyhotovenia :

Ľubica Kavivanovová