



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: **A., s.r.o.**, so sídlom A., IČO: X., zast. advokátskou spoločnosťou: *JUDr. B., spol. s r.o.*, so sídlom X., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 07. júla 2009 č. k. 21S 43/2008-59, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 07. júla 2009 č. k. 21S 43/2008-59 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi právo 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 :

I.

Konanie na správnom orgáne

Rozhodnutím č. I/228/2455-15900/2008/993168-r zo dňa 11.02.2008 žalovaný ako odvolací daňový orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Č. č. 654/230/48447/07/Bos z 23.10.2007, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2005 v sume 7.010,- Sk.

Žalovaný v odôvodnení uviedol, že správca dane v rámci daňovej kontroly preveroval činnosť obchodného partnera žalobcu, tzn. obchodnú spoločnosť S., s.r.o., Č. a zistil, že vo vzťahu k uvádzanej adrese sídla táto spoločnosť nemala uzatvorenú žiadnu nájomnú zmluvu ani zmluvu o podnájme k uvedenej budove, tzn. že nesídlila na adrese, ktorá bola ako sídlo uvedená v obchodnom registri. Súčasne jediný konateľ a spoločník uvedenej spoločnosti S., s.r.o., p. F. (je zapísaný v obchodnom registri ako konateľ celkom v 14 obchodných spoločnostiach) sa od 24.03.2005 nachádzal vo výkone väzby.

Po tom, čo správca dane vyzval žalobcu, aby predložil dôkazy preukazujúce obchodnú spoluprácu a jej podrobný priebeh so spoločnosťou S., s.r.o. (tzn. kto prepravu zabezpečoval, kde sa tovar nakladal, uviesť mená skladníkov, šoférov a pod.), žalobca označil Mgr. K. ako osobu preberajúcu tovar. Mgr. K. však podľa žalovaného nevedel konkrétne označiť osobu, s ktorou jednal, za aký podnikateľský subjekt vystupovala, kto v skutočnosti zmluvu podpísal, komu boli vyplatené peniaze za úhradu faktúr. Z jeho strany neboli konkrétne uvedené automobily, ktorými bol tovar dodaný, ani ich šoféri.

Ďalej žalovaný vychádzal pri svojom rozhodovaní z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní spísanej Daňovým úradom Žilina I. dňa 22.08.2005 v priestoroch Ústavu na výkon väzby Bratislava vo veci vypočutia svedka F.. Tento svedok uviedol, že firma mu bola daná nasilu, podpisoval len papiere, všetky osobné doklady mu boli zadržané, nevedel nič o činnosti firmy, pod nátlakom podpisoval papiere a vyberal peniaze z banky, on sám účtovníctvo nevedol, nevypĺňal daňové priznania, ekonómku spoločnosť nemala.

Na základe uvedených skutočností správca dane konštatoval, že nákup tovaru nebol realizovaný od spoločnosti S., s.r.o. uvedenej na faktúrach. Preto podľa žalovaného nedošlo k splneniu podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1 (dodávateľskej spoločnosti nevznikla daňová povinnosť, keďže tovar nedodala) ods. 2 písm. a) a tiež § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“). Takisto žalovaný zdôraznil to, že pre akceptovanie odpočítania dane je žalobca ako platiteľ zaťažený dôkazným bremenom preukázateľnosti uskutočneného dodania, ktoré je predmetom dane z pridanej hodnoty, a to a to nielen po stránke formálnej (vyhotovenými dokladmi), ale aj po stránke obsahovej.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

Proti hore uvedenému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca na Krajský súd v Žiline žalobu zo dňa 08.04.2008.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj im predchádzajúcich rozhodnutí prvostupňových daňových orgánov, a po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

Krajský súd s odkazom na ust. § 244 ods. 1 O.s.p. v odôvodnení zhrnul skutkový stav tak, že pri preverení obchodnej spolupráce žalobcu s obchodnou spoločnosťou S., s.r.o., Č. založenej na dodávke náhradných dielov na automobily, bolo zistené správcom dane, že uvedená spoločnosť S., s.r.o. so sídlom podľa obchodného registra na G.Č. na adrese vôbec nesídlila. Uvedená dodávateľská spoločnosť mala jediného konateľa a spoločníka F., ktorý sa nachádzal od 24.03.2005 vo väzbe. Taktiež podľa zistení správcu dane svedok F. potvrdil, že nákup tovaru nebol realizovaný od platiteľa označeného na faktúrach ako S., s.r.o., Č. a odpočet dane si teda žalobca uplatnil neoprávnene.

Vo svojej svedeckej výpovedi F. uviedol, že spoločnosť S., s.r.o. mu bola daná nasilu, podpisoval len papiere, všetky osobné doklady mu boli zadržané, nevedel nič o činnosti tejto firmy, pod nátlakom podpisoval papiere a vyberal peniaze z banky. On sám účtovníctvo nevedol, nevyplňal daňové priznania a spoločnosť S., s.r.o. nemala ekonómku.

Na základe uvedených skutočností krajský súd vyslovil svoj záver, že správca dane ako aj žalovaný správne postupovali, keď bol predpísaný žalobcovi ako daňovému subjektu rozdiel na dani z pridanej hodnoty na základe nepriznania nároku na odpočítanie dane z predmetnej dodávateľskej faktúry zo dňa 18.1.2005, pretože je celkom nesporné, že sa reálne nemohol uskutočniť nákup tovaru od obchodnej spoločnosti S., s.r.o. Č.

III. Odvolanie žalobcu

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 18. augusta 2009 (č. 1. 62) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu poukázal na to, že prvostupňový súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Správnosť vyhodnotenia dôkazov v daňovom konaní pre krajský súd logicky vyplýva z výsluchu svedka, v konaní vypočutého jediného konateľa a spoločníka F.

S odkazom na ust. § 8, § 19, § 49, § 51 ods. 1 písm. a) spolu s odsekom 3 a § 71 zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na ust. § 29 zák. č. 511/1992 Zb. žalobca tvrdí, že konajúci súd sa pri rozhodovaní veci vyššie uvedenými normami dôsledne neriadil.

Žalobca ďalej nesúhlasil s tvrdením krajského súdu o tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, nakoľko nepovažuje za seriózný prístup správcu dane, aby musel produkovať ďalšie dôkazy, ktoré by mali preukázať „skutočné“ dodanie tovaru, tzn. preukázať, aké autá tovar priviezli, mená vodičov apod. Takýto postup žalobca v odvolaní označil ako „nátlak na žalobcu“ na produkovanie dôkazov, pričom ho považuje za stavu, keď inak všetky náležitosti dodávky tovaru (vyúčtovanie nákupu), jeho použitia a zúčtovania (odber konečným spotrebiteľom) boli preukázané, za neprimeraný.

Žalobca ďalej v svojom odvolaní poukázal na svoje predošlé vyjadrenia, kedy nikdy netvrdil, že záväzky ohľadne dodania tovaru uzavrel s konateľom spoločnosti. Preto nemôže byť potom na ťarchu registrovaného daňového subjektu k dani z pridanej hodnoty tá skutočnosť, že osoba, ktorá mu dodávala tovar, má vnútorné nezrovnalosti a že si prípadne riadne neplní svoje zákonné povinnosti voči štátu. Naopak, podľa žalobcu sa jedná sa o osobitnú zodpovednosť tohto subjektu avšak bez vzťahu ku žalobcovi.

Záverom svojho odvolania žalobca žiadal, aby odvolaniu v celom rozsahu vyhovel, tzn. zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

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 prejednávanej 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).

Žalobca predovšetkým spochybňoval svoju povinnosť produkovať dôkazy na podporu svojich tvrdení uvedených v daňovom priznaní, tzn. povinnosť uniesť dôkazné bremeno. Tu Najvyšší súd však musí zdôrazniť, že správca dane na základe vykonaného dokazovania spochybnil realizáciu zdaniteľného obchodu nie z dôvodu, že by konkrétne autosúčiastky neboli dodané, ale z toho dôvodu, že uvedené autosúčiastky alebo dielce nemohli byť dodané od spoločnosti S., s.r.o., Č.

Najvyšší súd už v svojej predchádzajúcej judikatúre (napríklad rozhodnutí Najvyššieho súdu sp. zn. 7Sž 23-26/01, resp. 1Sž-o-KS 125/2004) zdôraznil dôkaznú povinnosť daňového subjektu v daňovom konaní.

Správca dane v daňovom konaní spochybnil dodávateľa tovaru (najmä náhradných dielcov na vozidlá). Potom na základe hore uvedeného spochybnenia vierohodnosti **osoby** vykonávajúcej zdaniteľný obchod (nie vierohodnosti **zakúpenia**, resp. zaobstarania konkrétneho tovaru ako takého) 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 v zmysle požiadaviek § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. osobu platiteľa ako dodávateľa tovaru (autosúčiastok), ktorú sám deklaroval v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie január 2005, lebo tento údaj je rozhodujúcou veličinou na preukázanie vzniku nároku na daňový odpočet.

Takýto spôsob vedenia dokazovania žalovaným vychádza v tomto štádiu daňového konania z toho, že žalobca v postavení daňového subjektu je zaťažený procesnou povinnosťou obnoviť dôveryhodnosť ním tvrdeného údaju o osobe dodávateľa konkrétneho tovaru, lebo žalobca je zaťažený dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti, ktoré povinne uvádza v daňovom priznaní alebo v inej evidencii, ktorou je v tomto konkrétnom prípade účtovníctvo žalobcu.

Podľa § 29 ods. 8 zák. 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 správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

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 zo zásady zákonnosti daňového konania, ktorá vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní (viď článok 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky) a je na účely daňového konania bližšie špecifikovaná v ust. § 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov.

Preto žalobca v svojom odvolaní mylne brojil proti nutnosti predkladať dôkazy, napríklad vo forme, ktoré autá tovar priviezli, mená vodičov a pod., a označoval takýto prístup správcu dane za „*neprimeraný nátlak*“, lebo 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 sp. zn. 7Sž 23-26/01, resp. 1Sž-o-KS 125/2004 dokazovanie.

Podľa § 29 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. platí, že 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.

Uvedené právne názory Najvyšší súd už raz vyslovil v rozsudku sp. zn. 5Sžf 71/2009 a nemá dôvod sa od nich odkloniť.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté v svojich predchádzajúcich rozhodnutiach, najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 7Sž 23-26/01, resp. 1Sž-o-KS 125/2004 ako aj hore uvedeného rozsudku 5Sžf 71/2009, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich odchýlil (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. 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 vyplýva z verejnoprávných 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 iba úspešnému žalobcovi, ktorý včas vyčíslil svoj nárok na náhradu trov konania, právo na ich náhradu vznikne.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c O.s.p.).

V Bratislave 28. septembra 2010

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

Za správnosť vyhotovenia:
Ľubica Kavivanovová