



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Ďurišovej a z členov JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: **Ing. J. Ď.**, bytom K. X., T., zastúpeného Advokátskou kanceláriou V./H. s.r.o., so sídlom H. X., T., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 10. marca 2009 č. I/227/2263-31175/2009/990271-r, č. I/227/2265-30922/2009/990271-r, č. I/227/2266-29012/2009/990271-r, č. I/227/2268-28923/2009/990271-r, č. I/227/2269-28813/2009/990271-r, č. I/227/2271-28722/2009/990271-r a č. I/227/2262-28021/2009/990271-r, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/52/2009-80 zo dňa 13. mája 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/52/2009-80 zo dňa 13. mája 2010, **p o t v r d z u j e .**

Účastníkom 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.

Žalovaný rozhodnutiami č. I/227/2263-31175/2009/990271-r, č. I/227/2265-30922/2009/990271-r, č. I/227/2266-29012/2009/990271-r, č. I/227/2268-28923/2009/990271-r, č. I/227/2269-28813/2009/990271-r, č. I/227/2271-

-28722/2009/990271-r a č. I/227/2262-28021/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009 potvrdil odvolaniami napadnuté dodatočné platobné výmery Daňového úradu Trnava zo dňa 22.12.2008, ktorými bol žalobcovi v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia november 2005 vo výške 5382,99 €, september 2005 vo výške 5791,84 €, august 2005 vo výške 4796,82 €, júl 2005 vo výške 8325,57 €, jún 2005 vo výške 5685,65 €, apríl 2005 vo výške 6320,75 € a január 2005 vo výške 5525,89 €.

V obsahovo zhodnom odôvodnení svojich rozhodnutí uviedol, že Daňový úrad Trnava ako miestne príslušný správca dane vykonal u žalobcu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2005 a na základe jej výsledkov mu vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty za jednotlivé mesiace roku 2005. Daňový subjekt navrhol určiť výšku odpočítania DPH dohodou, pretože nie sú k dispozícii všetky doklady, z ktorých nárok na odpočítanie DPH vzniká. S odkazom na relevantné ustanovenia § 49 ods. 1 a 2, § 51 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov žalovaný uviedol, že na uplatnené sumy odpočítania DPH daňový subjekt nepredložil faktúry od platiteľa v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktoré sú zákonnou podmienkou možnosti uplatnenia práva odpočítať DPH a ktoré by preukazovali, že odpočítanú DPH použije daňový subjekt na účely svojho podnikania ako platiteľ. Tým nepreukázal, aké tovary a služby boli alebo mali byť platiteľovi dodané v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, nepreukázal či bola DPH voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré boli alebo mali byť platiteľovi dodané v zmysle § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH a taktiež nepreukázal vznik daňovej povinnosti v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Pretože zákon o DPH jednoznačne stanovuje podmienky na odpočítanie DPH, nemožno výšku odpočítateľnej DPH určovať dohodou, ako to požadoval žalobca.

II.

Proti týmto rozhodnutiam žalovaného podal žalobca žaloby, ktoré Krajský súd v Trnave ako súd vecne a miestne príslušný na konanie vo veci spojil na spoločné prerokovanie a rozhodnutie. Po preskúmaní napadnutých rozhodnutí žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobách, ako aj konania, ktoré predchádzalo ich vydaniu, dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku s poukazom na relevantné ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov uviedol, že

z pripojeného administratívneho spisu zistil, že daňové orgány vykonali dokazovanie v dostatočnom rozsahu a vyvodili z neho správny právny záver, s ktorým sa súd stotožnil.

V odôvodnení rozhodnutia uviedol, že žalobca v žalobách poukazuje na to, že Š. J., poverená žalobcom spracovávaním podkladov pre odvody daní a poverená vykonávaním všetkých úhrad pre žalobcu bola uznaná vinnou zo spáchania trestného činu sprenevery. Účtovné doklady podľa tvrdenia žalobcu za obdobie rokov 2003 až 2006 zničila. K tomu súd uviedol, že zodpovednosť za plnenie daňových povinností má výlučne daňový subjekt, táto zodpovednosť je daná objektívne a nemožno ju prenášať za konanie tretej osoby na štát. Okrem toho, Š. J. bola právoplatne uznaná vinnou za trestný čin sprenevery, ktorého sa dopustila prisvojením si finančných prostriedkov žalobcu, a nie zničením alebo prisvojením si účtovníctva žalobcu. K námietke, že žalovaný mal postupovať pri určení výšky dane dohodou podľa § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov alebo ak by k dohode nedošlo, určením dane podľa pomôcok v zmysle § 29 ods. 6 cit. zákona súd uviedol, že daňový orgán je iba oprávnený, nie však povinný určiť daň dohodou alebo použiť pomôcky. V tomto prípade mal správca dane k dispozícii evidenciu DPH ako aj množstvo prvotných dokladov a preto bolo možné určiť daň na základe predložených listín.

Z týchto dôvodov krajský súd dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutia sú vecne správne, preto žalobu ako nedôvodnú zamietol. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

III.

Proti uvedenému rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie s odôvodnením, že napadnuté rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, súd neúplne zistil skutkový stav a dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. Namietal, že správny orgán nepostupoval v predmetnom daňovom konaní v súlade so základnými zásadami daňového konania v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov, čím bolo porušené právo žalobcu na správny výber dane. Žalovaný správny orgán ani súd nevzali do úvahy, že žalobca z objektívnych dôvodov nemohol preukázať splnenie podmienky na odpočet DPH v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH, pretože z dôvodu spáchania trestného činu jeho bývalej zamestnankyne nedisponuje daňovými dokladmi, ktoré správca dane požaduje. Odcudzenie účtovných dokladov Š. J. zhodne potvrdili výpovede viacerých svedkov v trestnom konaní. Pri

rekonštrukcii účtovného obdobia za rok 2005 žalobca zistil, že v účtovníctve chýba také množstvo dokladov, pre ktoré nie je možné, aby relevantne a objektívne zdokladoval správnu výšku daňovej povinnosti len na základe tohto účtovníctva. Správca dane tak u dani z príjmov za rok 2005 pristúpil k dohode o výške dane z príjmov v zmysle ust. § 29 ods. 5 zákona o správe daní a poplatkov a daňovú povinnosť žalobcu vypočítal na základe hospodárskych výsledkov žalobcu v roku 2006. Žalobca navrhoval aj u dane z pridanej hodnoty určiť jej výšku dohodou, pričom navrhol konkrétny spôsob určenia výšky dane, čo žalovaný neakceptoval. Žalobca nepopiera, že správca dane nemá zákonnú povinnosť postupovať v daňovom konaní podľa ust. § 29 ods. 5 a 6 zákona o DPH, ale podľa základných zásad daňového konania má pri vyžadovaní plnenia povinností daňovými subjektmi použiť len také prostriedky, ktoré ich čo najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Nie je záujmom žalobcu, aby strata jeho účtovných dokumentov išla na ťarchu štátneho rozpočtu, chce len určenie primeranej daňovej povinnosti dohodou alebo podľa pomôcok, na čo má právo v zmysle ust. § 2 ods. 1 a 2 zákona o správe daní a poplatkov. V súčasnosti vyrubená daňová povinnosť žalobcu nezohľadňuje dostatočne daň na vstupe, ktorú žalobca zaplatil svojim dodávateľom. Žiadne ustanovenie zákona o správe daní a poplatkov či zákona o DPH nevyklučuje, aby sa dohoda o výške dane či pomôcky pri určovaní správnej výšky dane nemohli použiť aj pri určení správnej výšky daňovej povinnosti pri DPH. Poukázal tiež na ustálenú judikatúru českých súdov, z ktorej možno vyvodiť, že ak daňovú povinnosť nemožno určiť dokazovaním, môže správca dane s daňovým subjektom základ dane a daň dohodnúť, resp. ju stanoviť podľa pomôcok. Ku konštatovaniu žalovaného, že výšku odpočítateľnej DPH nemožno určovať dohodou, nakoľko zákon o DPH jednoznačne stanovuje podmienky na odpočítanie DPH uviedol, že žalovaný nevzal do úvahy špecifikum prípadu, kedy žalobca svoju povinnosť nebol schopný splniť z objektívnych dôvodov. Žalovaný odoprel žalobcovi možnosť použitia iných zákonných prostriedkov na správne a úplné zistenie dane, čím bolo porušené jeho základné právo na správne a úplné zistenie dane v zmysle základných zásad daňového konania. Len jednoduchou kontrolou dokladov žalobcu pri daných okolnostiach nemohol správca dane dôjsť k správne a spravodlivému určeniu výšky DPH. Navrhol preto, aby odvolací súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že predmetné rozhodnutia žalovaného z 10.3.2009 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu poukázal na skutočnosť, že ako to vyplýva z rozsudku Okresného súdu Trnava č. 2T/33/2007, Š. J. sa dopustila zločinu sprenevery prisvojením si peňažných prostriedkov žalobcu, a nie prisvojením si účtovníctva, alebo inej dokumentácie žalobcu. Z výpovedí svedkov jednoznačne nevyplýva, že išlo o manipuláciu

s účtovnou dokumentáciou žalobcu, a to práve za rok 2005. Žalobca má zákonnú povinnosť uchovávať faktúry neporušené a čitateľné a podľa § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. v znení neskorších predpisov bol povinný zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, zničeniu alebo poškodeniu, pričom zodpovednosť za porušenie týchto povinností je daná objektívne a žalobcovi nemôže byť na prospech jeho vlastné porušenie zákona. Pripadnú škodu môže vymáhať od toho, kto ju svojim správaním spôsobil, avšak strata dokumentácie žalobcu nemôže ísť v žiadnom prípade na ťarchu štátneho rozpočtu. Námietky uplatnené v odvolaní sú zhodné so žalobnými dôvodmi, preto žalovaný odkazuje na vyjadrenie k žalobám, kde sa s nimi podrobne vysporiadal. Ustanovenie § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. nezakladá povinnosť správcu dane takto postupovať, ani nárok daňového subjektu, aby s ním bola na základe jeho návrhu daň dohodnutá, a už vôbec nie na stanovenie obsahu tejto dohody. V danom prípade mal správca dane k dispozícii evidenciu dane z pridanej hodnoty ako aj značné množstvo prvotných dokladov, a preto považoval za možné určiť daň na základe predložených listín. Ďalej uviedol, že pokiaľ ustanovenie § 29 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov predstavuje rámcovú úpravu procesu dokazovania, osobitný predpis, v danom prípade zákon č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, predstavuje špeciálnu úpravu explicitne ustanovujúcu hmotnoprávne podmienky, ktoré je potrebné zo strany daňového subjektu preukázať, podmienky vzniku práva na odpočítanie dane a podmienky uplatnenia práva na odpočítanie dane. Žalovaný preto navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v zmysle koncentračnej zásady v rozsahu uvedenom v odvolaní žalobcu (§ 212 ods. 1 OSP s použitím § 246c ods. 1 OSP), bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP), keď oznámil verejné vyhlásenie rozsudku na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, a na úradnej tabuli najvyššieho súdu a jednomyselne dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné.

Podľa § 219 ods. 1 OSP odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 OSP, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na

skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu, pričom nezistil dôvod, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré sú dostatočným východiskom pre vyslovenie výroku rozsudku.

Odvolací súd sa oboznámil s dodatočnými platobnými výmermi Daňového úradu Trnava zo dňa 22.12.2008 č. 649/230/108409/08/Kotr, č. 649/230/108325/08/Kotr, č.649/230/108318/08/Kotr, č. 649/230/108291/08/Kotr, č. 649/230/108279/08/Kotr, č. 549/230/108246/08/Kotr a č. 549/230/108199/08/Kotr, ako aj rozhodnutiami žalovaného č. I/227/2263-31175/2009/990271-r, č. I/227/2265-30922/2009/990271-r, č. I/227/2266-29012/2009/990271-r, č. I/227/2268-28923/2009/990271-r, č. I/227/2269-28813/2009/990271-r, č. I/227/2271-28722/2009/990271-r a č. I/227/2262-28021/2009/990271-r zo dňa 10.3.2009 a z ich obsahu zistil, že odôvodnenie rozhodnutí zodpovedá priebehu daňového konania. V dodatočnom platobnom výmere sú riadne ustálené sporné skutočnosti a správca dane sa s nimi v dostatočnom rozsahu a zrozumiteľne vysporiadal. Rovnako rozhodnutie žalovaného ako odvolacieho správneho orgánu spĺňa zákonné kritériá pre odôvodnenie rozhodnutia, nakoľko je z neho dostatočne zrejmé, ktoré skutočnosti boli podkladom na jeho vydanie, sú v ňom uvedené právne predpisy, na základe ktorých žalovaný rozhodol, ako aj jeho úvahy, ktoré viedli k prijatému záveru.

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona o správe daní zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) 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 zákona o správe daní), 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona o správe daní), 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, umožňujúce zisťovať splnenie tejto povinnosti.

Zásadnou námietkou žalobcu bolo tvrdenie, že bol rozhodnutím a postupom žalovaného ukrátený na svojich právach tým, že mu bolo odopreté právo na správne a úplné určenie výšky dane. Tento záver vyvodzuje zo skutočnosti, že správca dane ani žalovaný nevyužili možnosť vyplývajúcu z ustanovenia § 29 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. dohodnúť výšku dane s daňovým subjektom, prípadne na určenie výšky DPH použiť pomôcky, hoci žalobca nebol schopný preukázať splnenie podmienok stanovených zákonom o DPH, pretože z dôvodu spáchania trestného činu jeho bývalej zamestnankyne žalobca nedisponuje daňovými dokladmi požadovanými správcom dane.

Odvolací súd sa však stotožnil s argumentáciou žalovaného, že žalobca ako účtovná jednotka a platiteľ dane bol povinný podľa § 70 ods. 1 a 6 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov viesť a uchovávať záznamy s údajmi rozhodujúcimi pre správne určenie dane, podľa § 76 ods. 1 a 4 cit. zákona bol povinný uchovávať faktúry s neporušeným obsahom a čitateľné a podľa § 35 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov bol povinný zabezpečiť ochranu účtovnej dokumentácie proti strate, odcudzeniu, zničeniu alebo poškodeniu. Za porušenie týchto povinností zodpovedá objektívne a z porušenia zákona nemôže mať prospech, ako to žiada v žalobe. Preto rozhodnutia správcu dane, ktorými vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za jednotlivé zdaňovacie obdobia, pričom daň určil na základe listín, ktoré mal k dispozícii, a následné rozhodnutia žalovaného, ktorými rozhodnutia správcu dane potvrdil, nemožno vyhodnotiť ako nezákonné. Daňový subjekt v týchto prípadoch neunesol dôkazné bremeno pri preukazovaní vzniku práva odpočítania dane a splnenie podmienok na uplatnenie odpočítania dane v zmysle ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH, čo ale ani s prihliadnutím na konkrétne okolnosti nezakladá jeho právo na určenie výšky dane dohodou. Vzhľadom na uvedené dospel senát najvyššieho súdu k záveru, že neboli naplnené žalobcom tvrdené odvolacie dôvody, ktoré by zakladali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa, preto podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP v spojení § 219 ods. 1, 2 OSP napadnutý rozsudok krajského súdu ako vo výroku vecne správny potvrdil.

O trovách odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods.2 a § 142 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom ich náhradu nepriznal, pretože

žalobca v odvolacom konaní nebol neúspešný a žalovaný nemá na ich náhradu zákonný nárok.

P o u ě n i e : Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 4. augusta 2011

JUDr. Zuzana Ďurišová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská