

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/17/2014
Identifikačné číslo spisu:	8013200337
Dátum vydania rozhodnutia:	02.12.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:8013200337.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: Jaroslav Guzanič - ASTÓRIA, miesto podnikania ul. 1. mája 5, Poprad, právne zastúpený JUDr. Miroslavom Katunským, advokátom, Advokátska kancelária JUDr. Katunský, JUDr. Kuzma a spol., Floriánska 16, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/100029/2013 zo dňa 01.03.2013, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/15/2013-72 zo dňa 7. novembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/15/2013-72 zo dňa 7. novembra 2013 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/100029/2013 zo dňa 1. marca 2013 v spojení s dodatočným platobným výmerom Daňového úradu Prešov, pobočka Poprad č.: 9712402/5/2659234/2012/Vál zo dňa 21. septembra 2012 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Žalovaný j e p o v i n n ý zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania vo výške 414,04€ do 30 dní od právoplatnosti tohto rozsudku na účet právneho zástupcu žalobcu JUDr. Miroslav Katunský, advokát, Košice.

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/100029/2013 zo dňa 01.03.2013, ktorým potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Prešov (ďalej len „správca dane“) č. 9712402/5/2659234/2012/Vál zo dňa 21.09.2012. Týmto dodatočným platobným výmerom bol žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení

neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) určený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2010 v sume 14 809,24 €. Dôvodom dorubenia DPH bolo neuznanie zdaniiteľných plnení deklarovaných faktúrami č. 16111001 zo dňa 16.11.2010, č. 14121001 zo dňa 14.12.2010, č. 16121001 zo dňa 2010 - za stavebné práce vykonané na budove ASTÓRIA, ďalej faktúrou č. 01121001 zo dňa 01.12.2010 - za práce vykonané v Herni na Tatranskom námestí Poprad a faktúrou č. 29101001 zo dňa 29.10.2010 - za výrobu a distribúciu letákov. Všetky uvedené faktúry boli vystavené dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou ALNES, s.r.o., Bratislava, pričom z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynuli odôvodnené pochybnosti o dodaní účtovaných tovarov a služieb práve týmto deklarovaným dodávateľom žalobcu.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že rozhodnutie a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia.

Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 O. s. p. nepriznal.

Po vykonaní súdneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia, krajský súd vyhodnotiac zistený skutkový stav a námietky žalobcu, dospel k rovnakým záverom ako žalovaný daňový orgán. Dôvodom dorubenia daňovej povinnosti bola skutočnosť, že v rámci výkonu daňovej kontroly a následného daňového konania nebol potvrdený a preukázaný reálny základ dodania tovarov a služieb, deklarovaných vyššie uvedenými faktúrami.

Krajský súd konkretizoval relevantné dôkazy z administratívneho spisu, spochybňujúce dodanie fakturovaných prác a služieb. Zároveň poukázal na základné zásady ovládajúce daňové konanie podľa § 2 zákona č. 511/1992 Zb., zákonnú úpravu dokazovania pri výkone správy daní a v daňovom konaní upravenú v § 29 ods. 1, 2 a ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., dôkazné bremeno zaťažujúce žalobcu ako platiteľa DPH, vyplývajúce z ustanovenia § 29 ods. 8 citovaného zákona, ako i hmotnoprávne nároky kladené na uplatnenie práva na odpočet DPH pri prijatí zdaniiteľného plnenia od iného platiteľa DPH, vyplývajúce z ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2010 (ďalej len „zákon o DPH“) a z ust. § 51 ods. 1 písm. a) citovaného zákona o DPH.

Krajský súd na základe obsahu pripojeného administratívneho spisu konštatoval, že žalobca v daňovom konaní nepredložil žiaden relevantný dôkaz o tom, že stavebné práce fakturované faktúrami č. 16111001 zo dňa 16.11.2010, č. 14121001 zo dňa 14.12.2010 a č. 16121001 zo dňa 16.12.2010 žalobcovi spoločnosťou ALNES, s.r.o., boli skutočne dodané touto spoločnosťou, čím nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH a tiež nebola splnená podmienka podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Podľa krajského súdu uskutočnenie zdaniiteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniiteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

K faktúre č. 21121001 zo dňa 21.12.2010 od spoločnosti ALNES, s.r.o., za správcovskú činnosť budovy Astória na základe zmluvy o technickom zabezpečení zo dňa 01.07.2010, krajský súd z obsahu administratívneho spisu zistil, že predmetom zmluvy bola úprava práv a povinností zmluvných strán pri zabezpečovaní technických prác a servisných služieb, správcovskej činnosti budovy Astória v termíne od 01.07.2010 do 21.12.2010. Ani v tomto prípade pre odpočítanie dane nepostačuje iba faktúra od platiteľa, ktorú spolu so zmluvou o technickom zabezpečení predložil žalobca ako dôkaz. Žiadne dôkazy o vykonávaní tejto činnosti spoločnosťou ALNES, s.r.o., nepredložil. Podľa krajského súdu správne postupovali daňové orgány, ak tvrdenia žalobcu bez predloženia dôkazu, preukazujúceho dodanie zdaniiteľného obchodu spoločnosťou ALNES, s.r.o., a následné splnenie podmienky uvedenej v ust. § 49 zákona o DPH pre uplatnenie práva na odpočítanie dane, nebrali do úvahy. V tejto súvislosti krajský súd

poukázal na skutočnosť, že pri ústnom pojednávaní, konanom dňa 14.06.2012, svedok Marcel Kiš, bývalý konateľ spoločnosti ALNES, s.r.o., uviedol, že faktúru za správcovskú činnosť vyhotovil a podpísal. Pretože spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov, správcovská činnosť bola žalobcovi dodávaná subdodávateľským spôsobom. Dôkazy o tomto tvrdení nepredložil. Faktúru č. 21121001 zo dňa 21.12.2010 vyhotovil na základe zmluvy o zabezpečení a preberaní vykonaných prác, ktoré bolo len ústne, neboli robené žiadne písomné zápisnice. Mal len ústne poverenie na jednanie s tretími osobami a k dôležitým úkonom bol prizvaný žalobca. Svedok si na nič nepamätal i napriek tomu, že bol jediný zodpovedný za chod celej spoločnosti, svoje tvrdenia nepreukázal jednoznačným dôkazom, preto je jeho výpoveď spochybiteľná. Krajský súd vyhodnotil postup daňových orgánov ako správny, keď dodanie správcovskej činnosti daňovým subjektom ALNES, s.r.o., nepovažovali za jednoznačne preukázané relevantnými dôkazmi. I krajský súd vyjadril názor, že žalobca pri uplatnení práva na odpočítanie dane z faktúry č. 21121001 zo dňa 21.12.2010 vo výške 3 798,10 € konal v rozpore s ust. § 49 a § 51 zákona o DPH.

Žalobca v konaní nepreukázal bez akýchkoľvek pochybností, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými faktúrami boli dodané spoločnosťou ALNES, s.r.o., ako dodávateľom uvedeným na vystavených faktúrach. Žalobca v konaní okrem vyššie označených faktúr, preberacích protokolov a zmluvy o dielo nepredložil žiadne iné dôkazy o tvrdených skutočnostiach. Krajský súd, zhodne ako daňové orgány oboch stupňov, vyhodnotil, že čestné vyhlásenia, predložené žalobcom k podanému odvolaniu proti dodatočnému platobnému výmeru, neodstránili pochybnosti, že obchodná spoločnosť ALNES, s.r.o., skutočne dodala stavebné práce. Bývalý konateľ uvedeného dodávateľa, Marcel Kiš, nevedel uviesť žiadne podrobnosti o predmetnom obchode, uvádzal len všeobecné údaje známe z predložených faktúr. Nevedel označiť subdodávateľov, prostredníctvom ktorých boli práce vykonávané. Preto jeho výpoveď nemá žiadanú preukaznú hodnotu a nepotvrdzuje bez akýchkoľvek pochybností, že k dodávke fakturovaných plnení skutočne došlo. V priebehu konania sa žalobca snažil prenášať zodpovednosť za splnenie jeho dôkaznej povinnosti na svojho dodávateľa ALNES, s.r.o., resp. jeho právneho nástupcu LUBBAN STAVEX, s.r.o., ktorý s miestne príslušným správcom dane nekomunikoval. Hoci žalobca namietal, že nenesie zodpovednosť za evidenciu dodávateľa, krajský súd v tejto súvislosti uviedol, že daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie dane, je povinný, aj za účasti obchodného partnera, zabezpečiť také dôkazné prostriedky, ktoré jednoznačne preukazujú uskutočnenie zdaniteľného obchodu bez akýchkoľvek pochybností. Vyplyva mu to z ust. § 15 ods. 6 písm. d) a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. V danom prípade krajský súd uzavrel, že žalobca nepredložil taký dôkaz, ktorý by jednoznačne preukazoval, že zdaniteľné obchody sa uskutočnili tak, ako boli predloženými faktúrami deklarované.

Krajský súd v napadnutom rozsudku právne dôvodil, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V súvislosti s uvedeným krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH), primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia

spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Keďže žalobca neunesol dôkazné bremeno a nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľných plnení, deklarovanych vyššie uvedenými faktúrami, krajský súd prijal záver, že neboli u žalobcu splnené podmienky na odpočítanie DPH podľa § 49 a § 51 zákona o DPH.

Námietky žalobcu týkajúce sa jeho nesprávneho označenia krajský súd vyhodnotil ako nedôvodné, pretože žalobca bol označený podľa údajov v živnostenskom registri a je dostatočne identifikovaný.

Žalobcom namietané vykonanie ohliadky správcom dane, nebolo podľa krajského súdu v konaní preukázané. Správca dane nevypočúval zamestnancov prenajímateľa ako svedkov, ale vyžiadal si od nich len písomné vyjadrenia, preto je nedôvodná námietka žalobcu, že nebol prizvaný k ich výsluchu, čím boli porušené jeho práva.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania.

Žalobca napáda rozsudok krajského súdu z dôvodov, že tento vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, je vydaný na základe zisteného skutkového stavu, ktorý je v rozpore s obsahom správnych spisov, je vydaný na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu pre posúdenie veci, je nepreskúmateľný pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov, pričom podľa žalobcu sa prvostupňový súd s dôvodmi podania žaloby jednotlivito, ako i komplexne, vôbec nezaoberal a jeho rozhodnutie je vecne aj právne nesprávne, nepreskúmateľné, a teda nezákonné.

Žalobca namieta, že mu krajský súd odňal ako účastníkovi konania právo konať pred súdom, čím došlo k porušeniu jeho práva na spravodlivý proces. Krajský súd sa mal uvedeného porušenia dopustiť tým, že obmedzil odôvodnenie napadnutého rozsudku na jednoduché konštatovania, že žalobca v konaní nepredložil žiadne relevantné dôkazy o skutočnom vykonaní a dodaní fakturovaných služieb spoločnosťou ALNES, s.r.o.,. Krajský súd nebral do úvahy čestné prehlásenia, ktoré mali vyvrátiť pochybnosti o výpovedi svedka Kiša, „pričom žalobcovi doteraz nie je známe, ktorý obchod mal prvostupňový súd na mysli -obsahovala iba všeobecné údaje známe z predložených faktúr.“

Žalobca krajskému súdu vytýka, že sa relevantne, jasne a zrozumiteľne nevysporiadal so žiadnou zo skutkových a právnych námietok žalobcu, uvádzaných v jeho žalobnom návrhu. Preto v odvolaní opätovne poukazuje na všetky svoje námietky v ňom uvedené.

Vo vzťahu k namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu daňovými orgánmi, žalobca považuje odôvodnenie napadnutého rozsudku za nezrozumiteľné a zmätočné.

I napriek predloženým dôkazom: daňovým dokladom, faktúram, zmluvám o dielo, odovzdávacím a preberacím protokolom, súpisu vykonaných prác, zmluve o technickom zabezpečení, dokladom o úhradách jednotlivých faktúr, ozrejmujucej a realizáciu zdaniteľných plnení potvrdzujúcej výpovedi svedka Marcela Kiša, konateľa dodávateľa žalobcu, a žalobcom predložených čestných prehlásení, žalovaný a prvostupňový daňový orgán tieto dôkazy síce spomenuli v odôvodnení svojho rozhodnutia, avšak tieto v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nevyhodnotili, a to každý dôkaz jednotlivito a následne všetky dôkazy vo vzájomnej súvislosti. Z uvedeného dôvodu žalobca považuje rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné, a teda nezákonné.

Žalobca má za to, že vyššie uvedené dôkazy jednoznačne preukazujú vykonanie stavebných prác a dodávok. V tejto súvislosti žalobca poukázal na to, že realizáciu neuznaných zdaniteľných plnení mala preukázať predovšetkým vykonaná obhliadka, ktorej uskutočnenie žalovaný ako i prvostupňový správny

orgán popierajú a na ktorej žalobca - po šikanóznej výzve správcu dane, trval v rámci odvolacieho konania.

Podľa žalobcu sa žalovaný odôvodnením napadnutého rozhodnutia zameriaval jedine na „spochybnenie tvrdení daňového subjektu“, ktoré videl vo formulácii bodu 1 jednotlivých preberacích protokolov podpísaných zmluvnými stranami, pričom nebral do úvahy žalobcom vysvetľovanú chybu v písaní a svedkom Marcelom Kišom potvrdené prebratie diela v dňoch 14.12.2010, 16.11.2010 a 16.12.2010, pričom podpis zmluvy o dielo bol realizovaný dňa 01.07.2010. Podľa žalobcu tento dôkaz žalovaný, napriek poskytnutým vysvetleniam, nesprávne vyhodnotil.

Žalobca poukazuje na to, že „spochybnenie tvrdení daňového subjektu“, ako to uvádza žalovaný, bolo dostatočne vysvetlené, a žalobca zároveň pri zachovaní princípov jednoduchkej logiky, má za preukázané, že rozsah diela tak, ako bol dohodnutý, nemohol byť aj vykonaný aj odovzdaný a aj prevzatý v deň, v ktorý sa zmluvné strany dohodli na jeho uskutočnení, t.j. v deň podpisu zmluvy o dielo.

V súvislosti s názorom žalovaného, že „je podľa odvolacieho orgánu v praxi takmer vylúčené, aby dodávateľ stavebných prác čakal s ich odovzdaním niekoľko mesiacov“, žalobca poukázal na zmluvnú voľnosť zmluvných strán podľa Obchodného zákonníka, na základe ktorej si dohodnú odovzdanie diela, pričom žalobca s dodávateľom si dohodli odovzdanie dohodnutých stavebných prác v dňoch, ako je uvedené na predmetných faktúrach.

V súvislosti s vykonaním dôkazu písomnými svedeckými výpoveďami svedkov, zamestnancov podnájomcu, žalobca namieta ich vykonanie bez jeho vedomia a účasti, nebol správcom dane o tom upovedomený, takže im nemohol kľásť otázky. Toto konania sa javí žalobcovi účelové, a to z dôvodu, že odpovede zamestnancov na nerelevantné a nevhodné, subjektívne, položené otázky správcu dane, viedli správcu dane k už vopred prijatému záveru o neuskutočnení zdaniteľného plnenia, ktorý sa „dokazovaním“ snažil potvrdiť.

K záveru správcu dane o „marení dokazovania“ zo strany žalobcu tým, že sa nedostavil na výsluch a nevyužil právo kľásť otázky svedkovi Kišovi“, žalobca považoval za potrebné zdôrazniť skutočnosť, že účasť na výsluchu svedka - o ktorom bol upovedomený - je jeho právom, nie povinnosťou. Preto tieto závery oboch správnych orgánov a z nich vyvodzujúce skutkové zistenia, tvoriace podklad rozhodovacej činnosti týchto orgánov považuje za arbitrárne, a teda nezákonné. Zároveň žalobca poukázal na svoju maximálnu spoluprácu a súčinnosť so správcom dane pri výkone daňovej kontroly, počas celého jej priebehu.

Žalobca považuje napadnuté rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné i z dôvodu nedostatočného vyhodnotenia ním predložených čestných prehlásení, pretože v odôvodnení rozhodnutia žalovaný neuviedol dôvod, pre ktorý ich považuje za nepravdivé. S poukazom na obsah čestného prehlásenia poskytnutého K. L., P. U. ml. a P. P., o vykonaní stavebných prác v priestoroch budovy ASTÓRIA, žalobca považuje záver žalovaného o bližšie nekonkretizovaných nezrovnalostiach týchto prehlásení, za nemajúci oporu vo vykonanom dokazovaní, čo taktiež činí napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľným.

Vo vzťahu k neuznaniu odpočtu DPH z faktúry č. 01121001 je z obsahu odôvodnenia rozhodnutia žalovaného podľa žalobcu zrejmé, že jediným dôkazom, ktorý žalovaného presvedčil o neuskutočnení zdaniteľného plnenia v prospech žalobcu, bola výpoveď kupujúceho - konateľa obchodnej spoločnosti PPS Partners, s.r.o., o tom, že v deň podpisu kúpnej zmluvy s kupujúcim, sa kupujúci nezúčastnil žiadneho preberacieho a odovzdávacieho konania, predmetom ktorého boli rekonštrukčné práce uskutočnené v predmetných priestoroch. Podľa žalobcu, uskutočnenie rekonštrukčných prác preukazujú ním predložené listinné dôkazy - zmluva o dielo, súpis vykonaných prác, preberacích a odovzdávacích protokolov, kúpna zmluva s kupujúcim PPS Partners, s.r.o., rozhodnutie Správy katastra Poprad zo dňa 16.12.2010 o prechode vlastníckeho práva k predmetnej nehnuteľnosti, ako i svedecká výpoveď pána Kiša a čestné vyhlásenie zamestnanca nájomcu predmetných priestorov, obchodnej spoločnosti TACTUS, s.r.o. so sídlom v Bratislave, pána F.. Tým, že žalovaný prijal záver, že na

základe vyjadrenia kupujúceho, dňa 01.12.2010 neprebehlo preberacie a odovzdávacie konanie vykonaných rekonštrukčných prác, je preskúmané rozhodnutie nepreskúmateľné a nesprávne na základe nezákonne vykonaného dokazovania, kedy žalovaný bral pri vyhodnotení dôkazov do úvahy vyjadrenie tretej osoby, ktorá nebola zmluvnou stranou medzi žalobcom a zhotoviteľom vykonaných rekonštrukčných prác, dodávateľom ALNES, s.r.o., na základe zmluvy o dielo zo dňa 01.07.2010.

Ohľadom faktúry č. 21121001 za správcovskú činnosť budovy ASTÓRIA, na základe zmluvy o technickom zabezpečení, žalobca opätovne poukázal na dôkazy preukazujúce uskutočnenie uvedeného zdaniteľného plnenia - zmluva o technickom zabezpečení, svedecká výpoveď pána Kiša a jeho čestné prehlásenie, ktorým správcovi dane ozrejmil a spresnil svoju svedeckú výpoveď, že činnosť správcu vykonával sám, ako i čestné prehlásenie Jozefa Jendrušáka - RELA. Podľa žalobcu z tohto čestného prehlásenia je zrejmé, že v čase od júla 2010 do konca roku 2010, v čase trvania zmluvy o technickom zabezpečení, tento ako nájomca jednal a stretával sa s pánom Kišom (konateľom spoločnosti ALNES, s.r.o.) a zároveň potvrdil výkon jeho činnosti ako správcu budovy. Žalobca uviedol, že tento dôkaz žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia ani nespomenul, týmto dôkazom sa v rozpore so zákonom nezaoberal, nijako ho nevykonával ani nevyhodnotil, čo samé činí jeho rozhodnutie nezákonným.

Žalobca má za to, že krajský súd neporozumel námietke žalobcu týkajúcej sa vykonania, resp. nevykonania dôkazu - obhliadky priestorov žalobcu.

Vzhľadom k tomu, že predmetom zdaniteľného plnenia boli najmä stavebné práce uskutočnené v prospech žalobcu, ktorých vykonanie je preukázateľné najmä obhliadkou samotných priestorov, žalobca mal za to, že túto obhliadku v prvostupňovom daňovom konaní vykonali zamestnanci správcu dane, ktorí rekonštruované priestory navštívili a spolu so žalobcom vykonali aj ich obhliadku. Avšak žalobca až z dodatočného platobného výmeru zistil, že tento dôkaz správca dane nezahrnul do svojho rozhodnutia. V tejto súvislosti sa žalobca odvolal na povinnosť správcu dane postupovať v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom tak, ako to vyplýva z ust. § 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.

Žalobca v odvolaní uviedol, že dňa 05.12.2012 bola jeho právnomu zástupcovi doručená výzva správcu dane, ktorou vyzval žalobcu na predloženie dôkazu o vykonaní obhliadky zamestnancami správcu dane. Túto výzvu považuje žalobca za šikanóznú. Skutočnosť, že zamestnanci správcu dane vykonali obhliadku predmetných priestorov budovy ASTÓRIA (resp. miestne zisťovanie) bez vyhotovenia zápisnice, či záznamu o takejto obhliadke, je podľa žalobcu v absolútnom rozpore so zásadami daňového konania a opätovne preukazuje nezákonnosť postupu správcu dane. K tejto námietke žalobca ďalej argumentoval, že je to správca dane v zastúpení svojich zamestnancov, ktorý je povinný viesť dokazovanie, pričom je povinný dbať, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie. Zamestnanci správcu dane sú odborne školení, a teda žalobca ich na základe tejto domnienky považoval za erudovaných pracovníkov, schopných a spôsobilých zabezpečiť dostatok objektívnych dôkazných prostriedkov v súlade so zákonom pri výkone daňovej kontroly. Podľa žalobcu správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. Z uvedeného teda podľa žalobcu vyplýva, že za úplnosť dokazovania, bez ohľadu na dôkazné bremeno daňového subjektu, zodpovedá správca dane.

Vzhľadom na to, že skutočnosti preukázané pri obhliadke, považoval žalobca za skutočnosti známe správcovi dane z jeho činnosti, keďže v zastúpení svojich zamestnancov (pána J. a pani V.) správca dane obhliadku vykonal, žalovaný opätovnú obhliadku, resp. miestne zisťovanie v prvostupňovom daňovom konaní nenavrhol.

Žalobca uviedol, že na základe výzvy správcu dane zo dňa 05.12.2012 prvýkrát zaevidoval, že správca dane obhliadku priestorov ako vykonaný dôkaz spochybňuje, a preto podaním zo dňa 18.12.2012 žiadal o jej vykonanie, keďže nevykonaním tohto dôkazu došlo k vydaniu predčasného rozhodnutia vo veci.

Žalobca má za to, že v preskúmanom daňovom konaní neboli použité tie najvhodnejšie prostriedky smerujúce k správne určenie a vyrubenie dane, pretože ani jeden z daňových orgánov oboch stupňov nevykonával žalobcom navrhnutý dôkaz - obhliadku rekonštruovaných priestorov.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti je podľa žalobcu zrejme, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vecne a právne nesprávny a preskúmané rozhodnutie žalovaného je nezákonné.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Námietky uvádzané v odvolaní sú svojím obsahom identické s dôvodmi uvedenými v žalobe a v odvolaní proti rozhodnutiu daňového úradu, preto žalovaný poukázal na svoje vyjadrenie k žalobe č. 1100305/1/313844/2013 zo dňa 02.07.2013 a na obsah odôvodnenia rozhodnutia č. 1100305/1/100029/2013 zo dňa 01.03.2013.

Žalovaný je toho názoru, že s námietkou žalobcu ohľadom obhliadky priestorov sa daňové orgány v celom priebehu preskúmaného daňového konania dostatočne vysporiadali, pričom zároveň zdôraznil, že správca dane ani žalovaný nespochybnili vykonanie stavebných prác, ale ich dodávateľa spoločnosť ALNES, s.r.o.,.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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 O.s.p.).

Podľa § 220 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie súdu prvého stupňa zmení, ak nie sú splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219 O.s.p.), ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1 O.s.p.).

Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane (§ 2 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 7 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. každý je povinný vypovedať na účely správy dane ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nesmie zamlčať. Výpoveď môže byť podaná písomne alebo ústne. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal ako svedok.

Podľa § 15 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly, b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami, c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu, e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní, f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim, g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona č. 511/1992 Zb. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti: a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu, b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly, c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou, d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia, e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety, f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom, g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. 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.

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

Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítat daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítat od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

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.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že odvolacie dôvody sú čiastočne dôvodné.

Z obsahu odvolania vyplýva, že žalobca vidí nezákonnosť napádaných rozhodnutí v nesprávnom

posúdení rozloženia dôkazného bremena medzi neho ako platiteľa DPH na vstupe a správcu dane, v súvislosti s preukazovaním nároku žalobcu na odpočet DPH uplatneným na základe vyššie uvedených faktúr, vystavených jeho dodávateľom ALNES, s.r.o.,. Zároveň žalobca napáda nezákonnosť procesu dokazovania a vyhodnotenia zisteného skutkového stavu, kedy správca dane nevzal do úvahy a nevyhodnotil výsledky miestneho zisťovania vykonaného v rekonštruovaných priestoroch, pričom i žalovaný nevyhovел jeho návrhu vykonať obhliadku priestorov, aby sa preukázala realizácia neuznaných stavebných prác. Rovnako namietal písomnú formu, ktorú správca dane zvolil pri výpovediach svedkov pracujúcich v prevádzke, kde sa mali predmetné stavebné úpravy zrealizovať.

Účelom daňového konania je zistiť, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu, ako i zisťovania oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona (§ 15 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.).

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). 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 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarcia požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v tomto prípade za rozhodujúce považuje, že správca dane v daňovom konaní, a to spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti, neuviedol, že sa zúčastnil miestneho zisťovania v objekte ASTÓRIA, nespísal o uvedenom procesnom úkone záznam, resp. zápis o výsledku tohto úkonu.

Odvolací súd z obsahu administratívneho spisu ďalej zistil, že vo vzťahu k neuznaným zdaniteľným plneniam je možné konštatovať zrejmé skutočnosti, a síce, že

- pre všetky tieto neuznané dodávky služieb a tovarov je spoločným znakom jediný dodávateľ žalobcu, obchodná spoločnosť ALNES, s.r.o.,. Táto spoločnosť, ako vyplýva z výpisu obchodného registra príslušného registrového súdu, necelé dva mesiace po vystavení faktúr za realizáciu sporných zdaniteľných plnení zanikla zlúčením s obchodnou spoločnosťou LUBBAN STAVEX, s.r.o., so sídlom Spišská Teplica, (rozhodnutie valného zhromaždenia, t. j. jediného spoločníka Marcela Kiša zo dňa 06.02.2011 o zrušení spoločnosti ALNES, s.r.o., bez likvidácie a jej zlúčení s obchodnou spoločnosťou LUBBAN STAVEX, s.r.o.,), ktorej konateľom je fyzická osoba s pobytom na území Maďarskej republiky. Právny nástupca dodávateľa žalobcu sa na adrese sídla, nenachádza a je pre správcu daní nekontaktný,

- osoba Marcela Kiša, reprezentujúca v pozícii jediného konateľa uvedeného dodávateľa žalobcu, bola konateľom obchodnej spoločnosti ALNES, s.r.o., odo dňa 19.06.2010 do 24.03.2011, pričom podľa jeho vyjadrenia mal všetku účtovnú dokumentáciu prenechať konateľovi právneho nástupcu zanikajúceho dodávateľa zlúčením,

- v priebehu realizácie podnikateľskej činnosti ALNES, s.r.o., na neuznaných zdaniteľných obchodoch, táto spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov a všetky služby a dodávky tovarov, na ktorých dodanie sa táto spoločnosť zaviazala, zabezpečovala prostredníctvom subdodávateľov, pričom

- jediný konateľ dodávateľa žalobcu, Marcel Kiš, nevedel uviesť ani jednu súvislosť alebo dôkaz ohľadne dodania objednaných zdaniteľných plnení pre žalobcu, ani subdodávateľov, prostredníctvom ktorých sa mali dohodnuté práce a služby vykonať.

Všetky tieto skutočnosti vytvárajú na jednej strane pochybnosti o vykonaní faktúrami deklarovaných zdaniteľných plnení práve dodávateľom ALNES, s.r.o., na strane druhej je tu čestné prehlásenie dodatočne podané svedkom Marcelom Kišom o tom, že správcovské činnosti v budove ASTÓRIA vykonával osobne, on sám.

Žalobca uviedol mená kontrolórov vykonávajúcich uňho daňovú kontrolu (v jeho čestnom prehlásení zo dňa 20.12.2012 o vykonaní obhliadky v jeho priestoroch), ktorí mali podľa jeho vyjadrení vykonať obhliadku priestorov, avšak neuviedol kedy sa tak malo stať, za akých okolností, čo konkrétne zamestnancov správy daní počas obhliadky priestorov zaujímalo, aké vysvetlenia im mal žalobca poskytnúť a podobné podrobnosti, ktoré by pôsobili dôveryhodne.

Čo sa týka nevykonania dodatočnej obhliadky rekonštruovaných priestorov žalobcu žalovaným, odvolací súd v odôvodnení napadnutého rozhodnutia postráda vysporiadanie sa s touto odvolacou námietkou žalobcu, ako i s jeho návrhom (vyjadrenie k podanému odvolaniu zo dňa 18.12.2012, č. 1. 5 administratívneho spisu) na jej vykonanie v rámci odvolacieho konania žalovaným, hoci tento nie je návrhmi odvolateľa v rámci daňového konania o riadnom opravnom prostriedku viazaný (§ 48 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.)

Treba pripomenúť, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia tak, ako ho deklarujú daňové doklady - faktúry, a to vrátane osoby dodávateľa, leží predovšetkým na daňovom subjekte. Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným Šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

V tomto prípade je potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie obchodu, čo do osoby dodávateľa, nebude spochybnené. Na strane druhej je potrebné vychádzať zo zásady in dubio mitius a to v tom smere, že sa javí súdu vhodnejšie, v záujme úplného zistenia stavu veci, aby svedkov, ktorí pracovali v prevádzke, v ktorej sa mali jednak uskutočniť stavebné úpravy, ale i distribuovať reklamné letáky, vypočul správca dane ústne a o termíne výsluchu, aby informoval žalobcu, ktorý bude mať právo (pokiaľ ho využije) klásť svedkom otázky. Ďalej je potrebné uskutočniť konfrontáciu žalobcu a svedka Marcela Kiša na otázky súvisiace s realizáciou správcovských činností. Zároveň správca dane doplní záznam o výsledku miestnej obhliadky, prípadne obhliadku zopakuje za účelom zistenia rozsahu zrealizovania stavebných prác.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu zmenil a zrušil rozhodnutie žalovaného pre nedostatočne zistený skutkový stav veci (§ 220 O.s.p. v spojení s § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.).

Správne orgány sú viazané právnym názorom súdu (§ 250j ods. 7 O.s.p.).

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania, keďže v konaní bol úspešný.

Žalobca si na náhradu uplatnil súdny poplatok za podanie žaloby 70 € a za podanie odvolania 70 €, ako i trovy právneho zastúpenia, vo výške uplatnenej tarifnej odmeny za jednotlivé úkony právnej pomoci podľa § 11 ods. 4 a nasl. vyhlášky č. 655/2004 Z.z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb: prevzatie a príprava právneho zastúpenia zo dňa 27.03.2013, návrh na začatie konania zo dňa 27.03.2013, účasť na pojednávaní krajského súdu dňa 07.11.2013, odvolanie vo veci samej zo dňa 19.12.2013, 4 x 60,07 € a hotové výdavky podľa ust. § 15 a nasl. vyhlášky č.655/2004 Z.z., režijný paušál 4 x 7,81€ = 31,24 €, všetko s 20 % DPH, v celkovej výške 465,82 €.

Súd priznal žalobcovi na náhradu požadované trovy za zaplatené súdne poplatky 2x 70 €, trovy právneho zastúpenia 4x 60,07 € a režijný paušál 4x 7,81 €, t.j. celkom $(2 \times 70 + 4 \times 60,07 + 4 \times 7,81) = 414,04$ €. Vo zvyšku trovy nepriznal, keďže právny zástupca žalobcu súdu nepredložil spolu s vyúčtovaním doklad preukazujúci, že je platcom dane z pridanej hodnoty.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.