



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Zdenky Reisenauerovej v právnej veci žalobcu: **V. Š. – L., Š., právne zastúpený JUDr. A. Ž., advokátkou, Ul. P.** proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/1106-54203/2009/990618-r zo dňa 21. mája 2009 a č. I/226/1106-54202/2009/990618-r zo dňa 21. mája 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S 70/2009-50 zo dňa 17. marca 2010, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S 70/2009-50 zo dňa 17. marca 2010 **p o t v r d z u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom krajský súd zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. I/226/1106-54203/2009/990618-r zo dňa 21. mája 2009 a č. I/226/1106-54202/2009/990618-r zo dňa 21. mája 2009, ktorými žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorými bol žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie tretí štvrt'rok 2006 v sume 5.062,13 eura a za zdaňovacie obdobie štvrtý štvrt'rok 2006 vo výške 4.623,28 eura.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že správca dane i žalovaný dostatočne zistili skutkový stav a vyvodili z neho správny právny záver, pričom nevychádzali len z daňových dokladov žalobcu, ale bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, hoci podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je dôkazné bremeno na žalobcovi. Žalobca podľa názoru krajského súdu neodstránil pochybnosti o vierohodnosti a pravdivosti predložených dokladov a nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov so spoločnosťami A., s.r.o. a M., s.r.o.. Krajský súd s poukazom na vyššie uvedené dospel k záveru, že rozhodnutia sú v súlade so zákonom a žaloby ako nedôvodné podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca, ktorý rozhodnutie krajského súdu považoval za nesprávne, pretože súd sa nedostatočne vysporiadal s predloženými dôkazmi aj s tvrdeniami žalobcu a tak dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a zároveň rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci v zmysle ustanovenia § 250 ods. 2 písm. f/. Ďalej uviedol, že objednávateľ diela rokoval len so žalobcom a teda nemal vedomosť o tom, že žalobca realizoval dielo formou subdodávateľov M., s.r.o. a A., s.r.o.; k čomu nebol potrebný súhlas objednávateľa. Podľa jeho názoru nie je pravdou, čo tvrdí objednávateľ, že žalobca práce vykonal sám. Zmluva o dielo, zmluva o subdodávke nemusí byť písomná a pre žalobcu nebolo rozhodujúce, kto vykonal práce subdodávateľov. Správca dane nezodpovedal, kedy je nutné registrovať osoby v Sociálnej poisťovni, kto má viesť stavebný denník, právny vzťah medzi objednávateľom a zhotoviteľom a subdodávateľmi, v ktorých prípadoch je potrebné živnostenské oprávnenie, či možno sankcionovať žalobcu za nezrovnalosti v účtovníctve subdodávateľov. Tvrdenie správcu dane o tom, že žalobca nepredložil dostačujúce dôkazy, nie je podľa jeho názoru podložené hodnoverným dôkazom, či žalobca nepreukázal vykonanie prác alebo nepreukázal, že doklady vyhotovili subdodávatelia. Žalobca ďalej poukázal na to, že Krajský súd v Trenčíne sa nezaoberal jeho konkrétnymi námietkami proti postupu správcu dane a nepreskúmal jeho hodnotenie dôkazov. Krajský súd v odôvodnení konštatuje, že žalobca nesie vinu za to, akých obchodných partnerov si vyberá a že sám žalobca bol povinný si zodpovedne vybrať obchodných partnerov. Žalobca nemal možnosť si preveriť obchodných partnerov a problémy u subdodávateľov A., s.r.o. a M., s.r.o. nemôžu ísť na jeho ťarchu. Napokon žalobca uviedol, že rozsiahle dokazovanie vo veci preukázalo, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných obchodov s dodávateľmi A., s.r.o. a M., s.r.o.. Má za to, že napadnuté rozhodnutie žalovaného v medziach žaloby nie je v súlade so zákonom a preto Krajský súd v Trenčíne nemal dôvod zamietnuť žalobu. Tvrdil, že konateľ spoločnosti A., s.r.o. M. M. sám vykonal potvrdenie prác pre žalobcu, ako aj svedok F. K. potvrdil vykonanie brigádnických prác

pre subdodávateľa M., s.r.o.. Podľa jeho názoru hoci má v daňových vzťahov | prioritú aplikácia daňových zákonov, správca dane sa mal zaoberať aj príslušnými ustanoveniami Obchodného zákonníka, Občianskeho zákonníka, ktoré nie sú v týchto daňových zákonoch upravené sociálnymi zákonmi a Stavebným zákonom. Vzhľadom na vyššie uvedené navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky zrušil napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

Žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení na odvolanie žalobu navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa ako vecne správny potvrdiť. Poukázal na to, že žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na Krajskom súde v Trenčíne, a preto sa pridrižiava svojho stanoviska podaného k žalobe, keď poukazuje na to, že žalobou napadnuté rozhodnutia žalovaného boli vydané v súlade s platnými právnymi predpismi.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta O.s.p.), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá, § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech. Výsledok hlasovania senátu bol jednomyselný.

Predmetom konania v danej veci bolo preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného zo dňa 21. mája 2009, ktorými potvrdil dodatočné platobné výmery zo dňa 4. novembra 2008 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcovi (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie tretí štvrt'rok 2006 v sume 5.062,13 eura a za zdaňovacie obdobie štvrtý štvrt'rok 2006 v sume 4.623,28 eura.

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.).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady

súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) správca dane postupoval v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad je tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkazov jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (článok 47 odsek 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.

Podľa § 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 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.

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 subjektami 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 správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) právo odpočítať 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 odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ, výnimkou podľa odseku 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.

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/ na faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Odvolací súd z obsahu spisového materiálu zistil, že žalobca si za tretí štvrtrok 2006 uplatnil odpočítanie DPH z dodávateľských faktúr za práce od A., s.r.o. a následne bola u neho vykonaná daňová kontrola. Žalobca ani podľa názoru odvolacieho súdu v konaní nepreukázal, že elektroinštalačné práce na faktúrach vykonávala spoločnosť A., s.r.o., pretože okrem faktúr a dodacích listov nepredložil iné dôkazy ako napr. evidenciu zamestnancov, evidenciu odpracovaných hodín, zmluvy, stavebný denník (v ňom by mali byť zapísané všetky dôležité údaje o stavebných prácach). Nebolo to preukázané ani výpoveďami konateľov, svedkov, keďže konateľ nepoznal mená zamestnancov, nemal doklady o zamestnaneckom pomere, v Sociálnej poisťovni nie je A., s.r.o. vôbec vedený, nemal zmluvy ani so živnostníkmi. Na faktúrach, ktoré predložil žalobca sú rozdiely s podkladmi, čo založilo dôvodnú pochybnosť daňových orgánov, napr. na faktúre č. 029/2006 boli fakturované práce s daňou v sume 115.430,--Sk a na dodacom liste sú práce bez DPH v tej istej sume, k faktúre č. 030/2006 nebol predložený výdavkový pokladničný doklad podpísaný príjemcom, ani doklad o úhrade faktúry, na faktúre č. 033/2006 je miesto prác uvedené v M., ale podľa objednávky práce mali byť vykonané v M., z podkladov pri faktúre č. 033/2006 subdodávateľ fakturoval práce v sume 84.481,--Sk, ale žalobca investorovi fakturoval len sumu 38.244,40 Sk. Konateľ A., s.r.o. M.M. nepredložil doklady, hoci potvrdil vykonanie prác, predloženie vyhlásenia podpísané M. je aj podľa názoru odvolacieho súdu právne irelevantné, pretože nemožno predpokladať, že konateľ M. sa bude podpisovať ako M..

Odvolací súd z obsahu spisového materiálu ďalej zistil, že za zdaniteľné obdobie štvrtý štvrtrok 2006 si žalobca uplatnil odpočet DPH z dodávateľských faktúr za práce na stavbách od M., s.r.o. v sume 139.280,50 Sk, hoci uvedený

dodávateľ si v decembri 2006 (za október a november 2006 uviedol v daňovom priznaní DPH na vstupe i výstupe 0,--SK) odpočítanie DPH na vstupe uplatnil v sume 50.000,--Sk a na výstupe deklaroval odvod DPH 53.930,--Sk. Podľa Sociálnej poisťovne M., s.r.o. mal v evidencii len dve zamestnankyne, nemal žiadny majetok, údajne zamestnával živnostníkov, ale o tom neboli predložené žiadne doklady a konateľka Š. si nepamätala mená pracovníkov. Svedok F. K. potvrdil vykonanie brigádnických prác pre M., s.r.o., ale odmietol podpísať zápisnicu. Žalobca mal práce vykonať pre I. a práce kontroloval pri preberaní Ing. M. G. ako stavebný dozor, ktorý stavebný denník nevedol, nepoznal mená zamestnancov ani firmy, ktoré práce vykonávali. Podľa výpisu z Obchodného registra M., s.r.o. nemal servis na montáž televíznej a satelitnej techniky. Na dodávateľských faktúrach je uvedené nesprávne DIČ dodávateľa M., s.r.o., k niektorým faktúram bol predložený dodací list nepodpísaný dodávateľom, údaje na faktúrach sa nezhodujú s dodacím listom, k faktúram nie je vôbec priložený dodací list. Aj podľa názoru odvolacieho súdu, ktorý sa stotožňuje s názorom krajského súdu v tom, že v danom prípade všetky faktúry od M., s.r.o. nie sú faktúrami v zmysle § 71 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pričom doplnenie faktúr žalobca napriek výzve správcu dane nevykonával.

Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ a § 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 dokladov, 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 (ktorá musí spĺňať náležitosti § 71) musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm resp. samotného vykonania týchto prác, nie sú samé o sebe predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu ako aj žalovaného, že žalobca v konaní nepreukázal, že vecné plnenia fakturované vyššie označenými faktúrami boli vykonané spoločnosťou A., s.r.o. a M., s.r.o., pričom navyše faktúry od M., s.r.o. nie sú faktúrami v zmysle § 71 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH.

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

na konštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, príp. doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

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

O náhrade trov odvolacieho konania Najvyšší súd SR rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p., nakoľko 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 22. júna 2011

**JUDr. Jozef Hargaš, v. r.**  
**predseda senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
Peter Szimeth