

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	3Sžf/136/2013
Identifikačné číslo spisu:	1012201367
Dátum vydania rozhodnutia:	12.03.2014
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2014:1012201367.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudcov JUDr. Gabriely Gerdovej a JUDr. Ivana Rumanu v právnej veci žalobcu: UP LINE, s.r.o., so sídlom Černicová č. 6, Bratislava, zastúpeného Advokátskou kanceláriou JURIKA & KELTOŠ, s.r.o., so sídlom Mickiewiczova 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020506/1/941385/2012/5051-r zo dňa 23.04.2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 179/2012-67 zo dňa 19. septembra 2013, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 179/2012-67 zo dňa 19. septembra 2013 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“, príp. „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného, ako i zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Trenčín, pobočka Prievidza (ďalej aj „správca dane“) č. 9313401/1654/2012/Bla zo dňa 16.01.2012, ktorým správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly 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 o správe daní“) v spojení s § 165 ods. 2 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“), nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) uplatnený za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2009 v sume 93 281,83 Eur a určil mu vlastnú daňovú povinnosť v

sume 2 344,96 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v spojení s § 165 ods. 2 daňového poriadku uvedené prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalovaný vychádzal z výsledkov vykonaného rozsiahleho dokazovania a zistení správcu dane preukazujúcich, že v kontrolovanom zdaňovacom období žalobca porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2009 (ďalej len „zákon o DPH“) z dôvodu, že si vo vyššie uvedenom zdaňovacom období uplatnil nadmerný odpočet DPH z faktúr za vykonanie stavebných prác, faktúry č. 09175, č. 09183, č. 09196, spolu v sume 598 925,73,- Sk, vystavených obchodnou spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., Prievidza, ktorých reálny základ v rámci preverovania správcu dane nebol preukázaný.

Krajský súd v Bratislave v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konanie, ktoré predchádzalo ich vydaniu a konštatujúc bezdôvodnosť žaloby dospel k záveru, že rozhodnutia a postup správnych orgánov sú v súlade so zákonom.

Prvostupňový súd oboznámil a v odôvodnení napadnutého rozsudku zhrnul obsah administratívneho spisu ako i dôkazy, ktoré vzal do úvahy pri prieskume zákonnosti napadnutých správnych rozhodnutí a konštatoval správne skutkové zistenia a právne závery daňových orgánov oboch stupňov.

Žalobca mal v evidencii DPH dodávateľské faktúry vyhotovené spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., za plnenie zo zmluvy o dielo č. 6-12/2008 (RD Ľ. Štúra) a 6-12/2009 (RD Ľ. Štúra), priame dodávateľské náklady a províziu, na základe ktorej si ako platiteľ DPH uplatnil odpočítanie dane. Podľa krajského súdu bolo v daňovom konaní preukázané, že práce dodané pre spoločnosť SUNEDU, s.r.o., nezodpovedajú skutočnosti, teda neboli vykonané dodávateľom X. K. BAU SHOP CONSTRUCT&WORK, ako tvrdil bývalý konateľ spoločnosti SUNEDU, s.r.o., Ing. Juraj Toráč. Práce fakturované spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., pre žalobcu neboli dodané firmou X. K. BAU SHOP CONSTRUCT&WORK, čím žalobca dostatočne nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a teda ani vznik práva na odpočítanie dane, pretože nesplnil podmienku v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 zákona o DPH. Tento záver podľa krajského súdu preukazujú výpovede Dalibora Franka, konateľa spoločnosti Palette -Stav, s.r.o., Prievidza, ktorá bola realizátorom stavby a Ing. arch. I. I., hlavného projektanta stavby, z ktorých vyplýva, že prítomnosť X. K., ako stavbyvedúceho na stavbe rodinného domu na adrese Ľ. Štúra 15, Prievidza, nebola preukázaná. Krajský súd poukázal na obsah stavebného denníka za obdobie IV. štvrťrok 2009, podľa ktorého práce na stavbe rodinného domu na adrese J., Z. boli vykonávané spoločnosťou Palette -Stav, s.r.o., Prievidza, pričom meno X. K. v stavebnom denníku nie je vôbec uvedené. Potom je podľa krajského súdu možné konštatovať, že v daňovom konaní neboli preukázané žiadne relevantné skutočnosti ohľadom poskytnutia služieb, resp. stavebných prác, ktoré boli žalobcovi fakturované spornými faktúrami.

Krajský súd taktiež poukázal na skutočnosť, že správca dane nespochybnil vykonanie fakturovaných prác, ale spochybnil len skutočnosť, že tieto práce vykonal X. K. BAU SHOP CONSTRUCT&WORK pre spoločnosť SUNEDU, s.r.o., pričom v priebehu daňového konania neboli preukázané žiadne podstatné skutočnosti potvrdzujúce spochybnený reálny základ fakturácie uvedených stavebných prác, t.j. ich dodanie pre spoločnosť SUNEDU, s.r.o., X. K. BAU SHOP CONSTRUCT&WORK. V tejto súvislosti sa krajský súd v celom rozsahu stotožnil s právnym záverom žalovaného, ako aj so zistením správcu dane, ktorý konštatoval porušenie § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Preto bolo podľa krajského súdu v preskúmvanej veci správne zistené, že dodávateľovi daňová povinnosť nevznikla, v dôsledku čoho nevzniklo ani právo žalobcu na odpočítanie dane za zaplatenie dodávky prác od uvedeného dodávateľa.

Vzhľadom na vyššie uvedené zistenia, krajský súd nepovažoval za dôvodné námietky žalobcu, ohľadne nedostatočne zisteného a nesprávne právne posúdeného skutkového stavu žalovaným, a to ani s prihliadnutím na poukaz žalobcu odvolávajúci sa na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd C-353/03) a Bond House Systems Ltd (C-484/03) v súvislosti s dôkazným bremenom spočívajúcim na daňových orgánoch; v ktorých Súdny dvor Európskej únie konštatoval, že uplatnenie nároku na odpočet dane na vstupe u osôb povinných k dani, ktorých plnenia

boli v rámci reťazca poskytnuté s úmyslom dopustiť sa podvodu, alebo pokiaľ ich plnenia nasledovali v dodávateľskom reťazci, kedy tieto osoby o podvodnom konaní nevedeli, alebo nemohli vedieť, nemôže byť týmto osobám odopretý. A contrario krajský súd poukázal na rozhodnutie Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kittel (C-439/04), v ktorom bola táto zásada spresnená tak, že vo vzťahu k nedbanlivosti a úmyslu je Súdny dvor Európskej únie toho názoru, že osobe povinnej platiť daň, ktorá vedela alebo musela vedieť, že prijatím určitého plnenia sa bude podieľať na plnení, ktoré je spojené s daňovým únikom v oblasti dane z pridanej hodnoty, môže byť uplatnenie nároku na odpočet dane odopreté. Krajský súd dal do pozornosti na základe ustanovení zákona o správe daní (§ 29 ods. 4 a ods. 8 citovaného zákona) a aj s ohľadom na citované rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie, je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. Podľa krajského súdu žalobca ako daňový subjekt mohol a aj musel vedieť, že osoba, ktorá je uvedená na faktúre ako dodávateľ, plnenia uvedené na faktúre reálne nedodala, keďže bol objednávateľom stavby a určite mal aj vedomosť, kto stavbu a akým spôsobom realizuje. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že správca dane, ako aj žalovaný nie sú oprávnení spochybňovať právne úkony X. K. pred nadobudnutím právoplatnosti rozsudku o obmedzení jeho spôsobilosti na právne úkony, keďže správca dane a ani žalovaný nevyhlásil jeho úkony za neplatné. Podľa prvostupňového súdu, v napadnutom rozhodnutí bolo len poukázané na duševný stav X. K. a na skutočnosť, že v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov tento trpel vážnym duševným ochorením, ktoré mohlo ovplyvniť vážnosť jeho konania. Žalovaný však, podľa názoru krajského súdu, vykonaným dokazovaním poukázal na zneužitie chorého človeka pre účely vystavenia faktúr za činnosti, ktoré reálne nevykonával a teda bolo preukázané, že vystaveným faktúram chýba skutkový základ, potrebný pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty.

K námietke žalobcu, že zápisnicu z ústneho pojednávania možno vyhotoviť len pre jedno samostatné daňové konanie, krajský súd uviedol, že správca dane v jednej zápisnici zaznamenal skutočnosti týkajúce sa viacerých zdaňovacích období, pričom tento postup bol v súlade so zásadou hospodárnosti a efektívnosti, ako aj s ustanovením § 2 ods. 2 zákona o správe daní.

Krajský súd sa nestotožnil s námietkou žalobcu, že po tom, čo bola ukončená daňová kontrola, o ukončení ktorej bol vyhotovený protokol, ktorý bol riadne prerokovaný a doručený, nie je možné ďalej vykonávať a ani dopĺňať dôkazy. Podľa krajského súdu, pre namietaný prípad bol správca dane viazaný právnym názorom Daňového riaditeľstva SR vyplývajúcim z jeho rozhodnutia č. I/226/9030-62825/2011/990618-r, ktorým ako odvolací orgán odvolaním napadnutý dodatočný platobný výmer č. 675/230/7663/11/Bír zo dňa 04.02.2011 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu doplnenia dokazovania za účelom zistenia skutkového stavu. Z uvedeného dôvodu bolo aj predĺžené daňové konanie na určenie DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrt'rok 2009 do 31.01.2012, v zmysle § 30a ods. 3 zákona o správe daní.

Krajský súd sa taktiež nestotožnil s názorom žalobcu, podľa ktorého absencia položkovitého rozpisu dodaných tovarov a poskytnutých služieb, nemôže mať vplyv na právo odpočtu dane uplatnený z jeho strany. Vo vzťahu k obsahu neuznaných faktúr krajský súd uviedol, že z predmetných faktúr nebolo možné identifikovať fakturované dodávky a provízia stanovená percentom bola nepreskúmateľná, vzhľadom na základ zrealizovaných dodávok, ktoré neboli zrejme.

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol tak, že podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi uplatnené právo na náhradu trov konania nepriznal.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 205 ods. 2 písm. d) a písm. f) OSP a domáhal sa, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň si

žalobca uplatnil náhradu trov konania.

Podľa názoru žalobcu krajský súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, resp. nezistil skutkový stav dostatočne a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, a to i vo vzťahu k žalobcom namietanému nesprávnemu procesnému postupu žalovaného a správcu dane.

Žalobca krajskému súdu vytýka, že tento sa pri prieskume zákonnosti napádaných správnych rozhodnutí a postupu daňových orgánov obmedzil výlučne len na skúmanie, či zo strany žalobcu došlo alebo nedošlo k uplatneniu nároku na odpočet dane v súlade so zákonom, resp. k preukázaniu, či dodávateľovi žalobcu vznikla daňová povinnosť, pričom svoju pozornosť dostatočne nezameral aj na skúmanie, či pri vydaní rozhodnutia žalovaného, resp. rozhodnutia správneho orgánu, bol dodržaný zákonom predpísaný postup. Podľa žalobcu krajský súd v rozpore s predmetom konania podľa druhej hlavy piatej časti OSP neskúmal žalobcom v odvolaní proti prvostupňovému správnenému rozhodnutiu a v žalobe namietaný procesný postup žalovaného.

Žalobca poukázal na nesporné skutočnosti, že v skúmanom daňovom konaní došlo na základe výsledkov daňovej kontroly zo strany správcu dane k vydaniu dodatočného platobného výmeru č. 675/230/7663/11/Bír zo dňa 04.02.2011, ktorý bol žalobcovi doručený dňa 12.02.2011, voči ktorému podal žalobca odvolanie. O predmetnom odvolaní rozhodol žalovaný tak, že rozhodnutím č. I/226/9030-62825/2011/990618-r zo dňa 07.06.2011 pôvodný dodatočný platobný výmer zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie správcovi dane. Na základe uvedeného správcu dane pokračoval „v daňovom konaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009“ a to doplnením dokazovania, ku ktorému bol zaviazaný odvolacím orgánom, a vydaním nového rozhodnutia (dodatočný platobný výmer zo dňa 16.01.2012, č. 9313401/1654/2012/Blá).

Podľa žalobcu bola daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009 ukončená v súlade s ustanovením § 15 ods. 13 zákona o správe daní dňom 28.01.2011 prerokovaním protokolu, na základe ktorého bol vydaný pôvodný dodatočný platobný výmer, a nasledujúcim dňom bolo začaté vyrubovacie konanie v zmysle § 44 zákona o správe daní. Účelom vyrubovacieho konania v zmysle zákona o správe daní bolo určenie dane, ktorá má byť daňovému subjektu vyrubená, pričom zistenie a objasnenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie tejto daňovej povinnosti, t.j. dokazovanie, bolo predmetom predchádzajúcej daňovej kontroly (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). V rámci vyrubovacieho konania mal správca dane hodnotiť dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly, skutočnosti obsiahnuté v protokole o vykonaní daňovej kontroly a prípadné námietky daňového subjektu voči jeho obsahu, ktoré sú pre určenie dane významné, v zmysle zákona o správe daní išlo podľa žalobcu o štádium hodnotenia dôkazov z vykonanej daňovej kontroly. Z uvedeného dôvodu, keďže daňová kontrola u žalobcu za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009 bola už ukončená, v rámci vyrubovacieho konania ako fázy daňového konania, do ktorej bola vec na základe rozhodnutia žalovaného č. I/226/9030-62825/2011/990618-r o zrušení pôvodného dodatočného platobného výmeru vrátená, nebolo podľa názoru žalobcu vykonanie nového dokazovania prípustné.

Žalobca s poukazom na pôvodnú právnu úpravu daňového konania v zákone o správe daní (§ 48 ods. 2 uvedeného zákona) má za to, že žalovaný mal v prípade, ak dospel k záveru, že pôvodný dodatočný platobný výmer bol vydaný na základe nedostatočne zisteného skutkového stavu, zákonom výslovne upravenú možnosť v rámci odvolacieho konania sám ako odvolací orgán výsledky daňového konania doplniť, odstrániť chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty. Podľa žalobcu až následne, na základe tohto postupu, mohol žalovaný pôvodný dodatočný platobný výmer zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie (vo fáze vyrubovacieho konania) a rozhodnutie správcovi dane. V tejto súvislosti žalobca vidí podporu svojej argumentácie v poukaze na novú právnu úpravu dokazovania v rámci daňového konania, upravenú v § 68 ods. 3 daňového poriadku, t.j. možnosť navrhovania a predkladania dôkazov zo strany daňového subjektu a vykonanie dôkazov a miestneho zisťovania zo strany správcu dane (a to aj opakovane), na rozdiel od pôvodnej právnej úpravy, účinnej v čase výkonu preskúmaného konania, kedy táto, podľa názoru

žalobcu, vykonanie dokazovania vo fáze vyrubovacieho konania, nepripúšťala.

V preskúvanom daňovom konaní bol na doplnenie dokazovania zákonom jednoznačne predpísaný postup (§ 48 ods. 2 zákona o správe daní), pričom žalovaný nebol oprávnený svojvoľne tento postup meniť a úkony, ktoré bol oprávnený a súčasne aj povinný vykonať v rámci odvolacieho konania sám alebo prostredníctvom správcu dane, avšak stále v rámci odvolacieho konania, nad rámec zákona, a nie v rámci svojho „právneho názoru“ preniesť na prvostupňový správny orgán (po ukončení odvolacieho konania). Preto argumentácia krajského súdu ohľadne správnosti postupu správcu dane na základe jeho viazanosti právnym názorom odvolacieho orgánu neobstoí a žalobca pre toto vysporiadanie sa s jeho námietkou nevidí oporu v zákone.

Podľa žalobcu sa prvostupňový súd nezaoberal ani jeho námietkou poukazujúcou na právny záver žalovaného uvedený v žalobou napadnutom druhostupňovom rozhodnutí, v zmysle ktorého sa doručením rozhodnutia žalovaného, ako odvolacieho orgánu, č. I/226/9030-62825/2011/990618-r správcovi dane, vec dostala procesne do štádia ďalšieho konania podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní, ktoré nie je zákonom vymedzené a môže byť v individuálnych prípadoch rôzne.

Žalobca s poukazom na zásadu zákonnosti (čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a § 2 ods. 1 zákona o správe daní) považuje za nepochybné, že správca dane nemôže konať inak, ako na základe a v medziach právnej úpravy predpísanej zákonmi a inými všeobecne záväznými predpismi Slovenskej republiky. Akékoľvek konanie správcu dane „v zákonom nevymedzenom procesnom štádiu“ daňového konania, ktoré navyše podľa názoru žalovaného môže byť v individuálnych prípadoch rôzne, je neprípustné. Zákon o správe daní, platný a účinný v rozhodnom čase, podrobne upravoval všetky fázy daňového konania a v rámci nich jednoznačne vymedzil práva a povinnosti daňového subjektu, ako aj oprávnenia, povinnosti a postup správnych orgánov. Akékoľvek konanie prvostupňového a druhostupňového správneho orgánu nad rámec tejto úpravy je preto nutné považovať za nezákonné.

Žalobca taktiež považuje za nezákonný postup správcu dane spočívajúci v spojení daňového konania týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia za III. štvrťrok 2009 s daňovým konaním za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009 do jedného konania. Záver prvostupňového súdu, v zmysle ktorého správca dane v jednej zápisnici zaznamenal skutočnosti týkajúce sa viacerých zdaňovacích období v súlade so zásadou hospodárnosti a efektívnosti, ako aj s § 2 ods. 2 zákona o správe daní, teda mal byť jeho postup v súlade so zákonom, považuje žalobca za nesprávny. Podľa žalobcu mal správca dane za každé zdaňovacie obdobie viesť samostatné daňové konania, pričom poukázal na definíciu daňového konania (§ 1a písm. d/ zákona o správe daní) a zásadu súčinnosti s daňovým subjektom (§ 2 ods. 2 citovaného zákona).

Podľa žalobcu zákon o správe daní, upravujúci postup správneho orgánu v rámci daňového konania, spojenie viacerých samostatne začatých a vedených daňových konaní, aj keď voči jednému daňovému subjektu, v žiadnom zo svojich ustanovení nepripúšťa. Zásady zakotvené v § 2 zákona o správe daní platia jednotlivo pre daňové konania. Ak by bol pripustený výklad zásady hospodárnosti a efektívnosti v daňovom konaní, resp. ust. § 2 ods. 2 zákona o správe daní, rozširujúco tak, že v súlade s touto zásadou je možné rôzne daňové konania spojiť do jedného, muselo by byť súčasne konštatované, že všetky ostatné rozhodnutia vydané správcom dane alebo žalovaným v daňových konaniach týkajúcich sa iných zdaňovacích období, predmetom ktorých bolo tiež skúmanie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty na základe faktúr od dodávateľa dodávajúceho práce, resp. služby vo vzťahu k totožnej nehnuteľnosti (stavba rodinného domu na adrese J.), boli vydané v rozpore so zákonom a to z dôvodu, že pri ich vydaní v rámci samostatne vedených daňových konaní bola zásada hospodárnosti a efektívnosti porušená. Namietaný rozširujúci výklad zákona je nesprávny a vykonaný ústavne nesúladným spôsobom, preto je podľa žalobcu nutné konštatovať, že spojením dvoch samostatných daňových konaní, predmetom ktorých bolo skúmanie oprávnenosti nároku žalobcu na vrátenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty v rôznych zdaňovacích obdobiach, resp. vykonaním jedného (spoločného) ústneho pojednávania pre tieto dve rôzne daňové konania, došlo nepochybne v rámci postupu správcu dane predchádzajúceho vydaniu žalobou napadnutého rozhodnutia k takej vade, ktorá mala vplyv na (ne)zákonnosť napadnutého správneho

rozhodnutia.

Rovnako žalobca nesúhlasí s právnym záverom prvostupňového súdu, v zmysle ktorého mal byť skutkový stav vo veci žalovaným a prvostupňovým správnym orgánom dostatočne zistený a správne právne posúdený. Prvostupňový súd sa v rámci svojho rozhodovania dostatočne nezaoberal všetkými námietkami žalobcu uvedenými v žalobe (časť III. a V.), svoj záver obmedzil len na tvrdenie, že žalovaný, ako aj prvostupňový správny orgán správne nepriznali žalobcovi nárok na nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty, nakoľko žalobca v daňovom konaní dostatočne nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľa SUNEDU, s.r.o., keďže nepreukázal, že služby fakturované žalobcovi faktúrami č. 09175, č. 09183 a č. 09196 boli pre spoločnosť SUNEDU, s.r.o., dodané X. K. BAU SHOP CONSTRUCT&WORK, ktorý mal byť, podľa názoru správnych orgánov, s ktorým sa prvostupňový súd stotožnil, ako „chorý človek“ vzhľadom k jeho duševnému stavu „zneužitý“ pre účely vystavovania faktúr za činnosti, ktoré reálne nevykonával.

V súvislosti s touto námietkou žalobca poukázal na obsah § 538 Obchodného zákonníka (zodpovednosť zhotoviteľa diela za vykonanie diela a jeho oprávnenie poveriť vykonaním diela inú osobu) a opakovane uviedol, že žalobca mal so spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., ako zhotoviteľom (svojím dodávateľom) uzavretú Zmluvu o dielo č. 6-12/2008 (02-28/2008), predmetom ktorej bola, okrem iných činností, aj realizácia výstavby nehnuteľnosti - rodinného domu J., Z.. Zo Zmluvy o dielo č. 6-12/2008 (02-28/2008) uzavretej medzi žalobcom a spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., ako zhotoviteľom je zrejmé a bez akejkoľvek pochybnosti, že zhotoviteľ sa nezaviazal vykonať dielo osobne. Vychádzajúc z tohto faktu je nesporné, že zhotoviteľ mohol vykonaním diela poveriť akúkoľvek tretiu osobu a táto v prípade, že sa zmluvne voči spoločnosti SUNEDU, s.r.o., nezaviazala vykonať dielo osobne, opäť ďalšiu osobu. Vzhľadom k uvedenému žalobca ako objednávateľ stavby nemusel mať vedomosť o tom, kto stavbu a akým spôsobom realizuje. Pre žalobcu bol jediným zmluvným partnerom a dodávateľom stavby zhotoviteľ - spoločnosť SUNEDU, s.r.o., nakoľko i v prípade, ak zhotoviteľ poveril vykonaním diela alebo jeho časti inú osobu (subdodávateľov), žalobcovi ako objednávateľovi zodpovedal, akoby dielo vykonával sám.

Dielo, resp. práce na diele fakturované žalobcovi zo strany spoločnosti SUNEDU, s.r.o., faktúrami č. 09175, 09183 a 09196 boli žalobcovi dodané spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., a tieto boli spoločnosti SUNEDU, s.r.o., dodané dodávateľmi spoločnosti SUNEDU, s.r.o., čo je nepochybne preukázané existenciou diela - stavby rodinného domu na adrese J. v Z.. Existenciu diela a teda realnosť predmetu plnenia deklarovaného na predmetných faktúrach žalobca správcovi dane v daňovom konaní preukázal, pričom správca dane tieto nespochybnil. Nemôže byť preto na ťarchu žalobcu - bez preukázania, že takéto dodávky existovali a že žalobca o nich vedomosť mal - či v reťazci jednotlivých dodávok a subdodávok na diele existovali dodávky spojené s daňovým únikom. K preukázaniu takýchto záverov, podľa žalobcu, zo strany správcu dane nedošlo.

III.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu zo dňa 04.12.2013 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom sa v plnom rozsahu pridržiava svojho vyjadrenia k žalobe, ktorého dôvody sú totožné s obsiahnejšie rozvedenými dôvodmi odvolania žalobcu.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov oboch stupňov a konania, ktoré predchádzali ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a §

211 ods. 2 OSP) a jednomyseľne dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

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 OSP).

Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

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

Podľa § 219 ods. 2, 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.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní; správou daní je evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní 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.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní 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.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní 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).

Dokazovanie vedie správca dane, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní).

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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 o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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 § 48 ods. 2 zákona o správe daní v rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa odseku 4. Rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou.

Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

Podľa § 19 ods. 2 veta prvá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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 § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane pri preverovaní oprávnenosti uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, resp. určenie daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009. Žalobcove odvolacie dôvody, napádajúce rozsudok krajského súdu pre nedostatočné zistenie skutkového stavu a nesprávne právne posúdenie veci, možno v podstate zhrnúť do troch základných bodov:

1. žalobcom namietané spojenie daňových konaní týkajúcich sa zdaňovacích období za III. a IV. štvrťrok 2009 do jedného konania;
2. žalobcom tvrdené porušenie procesného predpisu vykonávaním dôkazov prvostupňovým daňovým

orgánom v rámci vyrubovacieho konania po tom, čo bol rozhodnutím žalovaného ako odvolacieho orgánu zrušený dodatočný platobný výmer - prvostupňové rozhodnutie správcu dane o neprízní predmetného nadmerného odpočtu a dodatočnom vyrubení daňovej povinnosti a vec bola vrátená prvostupňovému orgánu na ďalšie konanie a rozhodnutie;

3. nevysporiadanie sa s argumentom žalobcu o nepochybne preukázanej existencii diela - stavby predmetného rodinného domu, t.j. faktu, že fakturované sporné služby boli žalobcovi dodané spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., a tieto boli spoločnosti SUNEDU, s.r.o., dodané dodávateľmi tejto spoločnosti, s poukazom na oprávnenie vyplývajúce z § 538 Obchodného zákonníka. Existenciu diela a teda reálnosť predmetu plnenia deklarovaného na predmetných faktúrach žalobca správcovi dane v daňovom konaní preukázal, pričom správca dane tieto nespochybnil.

V nadväznosti na medze podaného odvolania odvolací súd konštatuje, že sa v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu, z ktorého vyplýva, že prvostupňový súd sa dostatočne zaoberal aj námietkami žalobcu smerovanými proti postupu správcu dane a porušeniu žalobcových práv vyššie uvedeným spôsobom. Najvyšší súd zároveň v súvislosti s konštatovaním správnosti postupu daňových orgánov bez opakovania rozsiahlych skutkových zistení uvádzaných v napádaných správnych rozhodnutiach a z obsahu spisu dopĺňa ďalšie dôvody:

Predovšetkým je potrebné uviesť, že enunciaty rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, upravujúcich práva a povinnosti žalobcu, sa viažu len k jednému zdaňovaciemu obdobiu, a síce k IV. štvrťroku 2009. Zároveň z administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány žiadnym úkonom, ani rozhodnutím, nespojili vedenie daňových konaní vo veci preverenia nároku na uplatnený nadmerný odpočet a určenie daňovej povinnosti na DPH za zdaňovacie obdobia III. a IV. štvrťroku 2009.

S namietaným nezákonným spojením daňových konaní a s poukazom žalobcu na spoločný protokol o výsledku daňovej kontroly č. 675/320/88151/2011/Bla sa žalovaný vysporiadal v odôvodnení žalobou napadnutého rozhodnutia (strany 3 až 5 napadnutého rozhodnutia žalovaného; príloha č. 48 administratívneho spisu), v ktorom okrem iného uviedol: „Výsledky daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009 boli zaznamenané v protokole č. 675/320/436/2011/Bla zo dňa 03.01.2011, v rámci tejto kontroly bolo posudzované iba toto zdaňovacie obdobie. Pod číslom 675/320/88151/2011/Bla nie je evidovaný protokol o daňovej kontrole, ale predvolanie platiteľa zo dňa 18.11.2011 na ústne pojednávanie, ktoré sa uskutočnilo dňa 15.12.2011. Počas ústneho pojednávania platiteľ bol oboznámený so zisteniami správcu dane v rámci ďalších daňových konaní a bola spísaná zápisnica č. 675/320/105303/2011/Bla v súlade s § 11 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov“.

V odvolaní žalobca uviedol ako príklad spojenia daňových konaní len všeobecný odkaz na zápisnice vyhotovené správcou dane v rámci vyrubovacieho konania. Odvolací súd z administratívneho spisu zistil, že napr. v zápisnici č. 675/320/77721/2011/Bla zo dňa 10.10.2011 správca dane ako predmet ústneho konania uviedol „... vypočutie svedka B. L. v rámci daňových konaní týkajúcich sa kontrol na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie III. a IV. štvrťroku 2009 u daňového subjektu ...“, t.j. u žalobcu. Obdobne bol predmet ústneho konania vymedzený i v zápisniciach z 15.12.2011, č. 675/320/105303/2011/Bla, ktorý sa týkal oboznámenia právneho zástupcu žalobcu so zisteniami správcu dane získanými v rámci „... daňových konaní týkajúcich sa kontrol na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie III. a IV. štvrťroku 2009 u daňového subjektu ...“.

V súvislosti s námietkou žalobcu o nezákonnom vedení spoločného konania správcou dane, odvolací súd dodáva, že zaznamenanie priebehu výsluchu svedka vypovedajúceho ku skutočnostiam potrebným pre správne určenie daňovej povinnosti, viažucim sa k rôznym zdaňovacím obdobiam, nemožno chápať alebo vykladať ako úkon daňového orgánu, ktorým by spojil dve rôzne konania. Vyhodenie zápisnice podľa § 11 zákona o správe daní je svojim charakterom procesný úkon, ktorým sa osvedčuje priebeh vykonávaného dokazovania, zaznamenáva udalosti a výpovede svedkov tak, ako sa v rámci toho ktorého dôkazného prostriedku odohrali. V konečnom dôsledku zápisnica osvedčujúca priebeh výsluchu svedka slúži ako dôkazný prostriedok a podklad pre rozhodovanie vo veci, pričom zúčastnené strany, či už

vypočúvaný svedok, ako i právny zástupca daňového subjektu, resp. žalobcu v preskúvanom prípade, mali od začiatku realizácie dôkazu výsluchom svedka vedomosť o tom, v ktorých konaniach sa vykonávaný dôkaz realizuje a bude použitý.

Na základe uvedeného odvolací súd konštatuje, že namietaným postupom pri vyhotovení zápisnice z výsluchu svedka, neboli spojené dve daňové konania a zároveň týmto postupom neboli nijako porušené procesné práva žalobcu. Naopak, právny zástupca žalobcu bol prítomný pri výsluchu svedka, kládol mu otázky, mohol sa vyjadriť k vykonávanému dokazovaniu, navrhovať vykonanie ďalších dôkazov, a teda neboli mu upierané žiadne procesné práva. V tomto ohľade obstoja i žalovaný a krajským súdom použitá argumentácia požiadavkou zásady hospodárnosti a efektívnosti vedenia daňového konania, ku ktorým odvolací súd pripája i zásadu súčinnosti s daňovým subjektom a jeho primeraného, resp. optimálneho zaťaženia zo strany správcu dane, t.j. nie nad mieru potrebnú na vedenie daňového konania za účelom zistenia a preverenia skutočností potrebných na správne určenie dane.

Vo vzťahu k namietanému nezákonnému vedeniu vyrubovacieho konania odvolací súd konštatuje, že nie je možné prisvedčiť právnenému názoru žalobcu. Podľa neho v preskúvanom daňovom konaní bol na doplnenie dokazovania zákonom jednoznačne predpísaný postup (§ 48 ods. 2 zákona o správe daní), pričom žalovaný nebol oprávnený svojvoľne tento postup meniť a úkony, ktoré bol oprávnený a súčasne aj povinný vykonať v rámci odvolacieho konania sám alebo prostredníctvom správcu dane, avšak stále v rámci odvolacieho konania, nad rámec zákona, a nie v rámci svojho „právneho názoru“ preniesť na prvostupňový správny orgán (po ukončení odvolacieho konania).

Odvolací súd vyhodnotiac argumentáciu odvolateľa konštatuje, že žalobca sa v rámci argumentácie zameriaval len na výklad ustanovenia § 48 ods. 2 zákona o správe daní, pričom zužujúcim spôsobom nesprávne vykladá dispozíciu oprávnenia, ktoré toto ustanovenie odvolaciemu orgánu poskytuje; podľa citovaného ustanovenia odvolací orgán v rámci odvolacieho konania môže výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty. Avšak nie je uvedený postup povinný dodržať, tzn. ak v závislosti od okolností konkrétného prípadu tento postup nevyužije a rozhodne spôsobom podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní, teda prvostupňové správne rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, bude to postup v súlade so zásadou legality, ktorej porušenie žalobca napádal.

Ak je výsledkom odvolacieho daňového konania zrušenie prvostupňového rozhodnutia dodatočne určujúceho na základe výsledkov daňovej kontroly daňovú povinnosť daňovníka a vrátenie veci správcovi dane na ďalšie konanie, predmetná vec sa vracia do štádia vyrubovacieho konania vedeného príslušným správcom dane. To znamená, že správca dane súc viazaný právnym názorom odvolacieho daňového orgánu, má odstrániť v ďalšom konaní chyby predchádzajúceho revidovaného daňového konania, prípadne doplniť dokazovanie za účelom dostatočného zistenia skutočností potrebných na správne určenie predmetnej daňovej povinnosti daňovníka. Od vytýkaných chýb a okolností prípadu závisí, aké procesné prostriedky, upravené pre tieto účely zákonom o správe daní, správca dane, prípadne odvolací orgán, zvolí. Je nepochybné, že daňová kontrola je procesným nástrojom správcu dane, prostredníctvom ktorého preveruje alebo zisťuje základ dane alebo daňovú povinnosť daňového subjektu, predovšetkým vo vzťahu k jeho daňovým dokladom, pričom jej finálnym výstupom, v podobe protokolu o výsledku daňovej kontroly, je podklad pre vydanie rozhodnutia správcu dane vo vyrubovacom konaní, ktorého podmienky a postup podrobne upravuje ust. § 44 zákona o správe daní.

Argumentácia žalobcu napádajúca priebeh ďalšieho daňového konania, predchádzajúceho vydaniu žalobou napadnutého prvostupňového rozhodnutia, sa javí ako účelová, a to predovšetkým vzhľadom na zistenia správcu dane ohľadne neoprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu DPH zo sporných zdaniteľných obchodov.

V súvislosti s námietkou nesprávneho právneho posúdenia veci na základe výsledkov vykonaného dokazovania a nesprávnej aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH na zistený skutkový stav, odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu konštatuje, že správca dane

aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie nároku na odpočet DPH nespĺňajú zákonné kritérium faktického uskutočnenia zdaniteľných obchodov (§ 19 ods. 2 a § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) zákona o DPH) ako i vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Vo všeobecnosti možno taktiež konštatovať, že zmluvná sloboda uplatňovaná v obchodnoprávných vzťahoch, napr. premietnutá do žalobcom poukazovaných práv a povinností vyplývajúcich z ust. § 538 Obchodného zákonníka pri uzatváraní zmluvy o dielo, nie je liberálnym dôvodom na prípadné porušenie administratívnych povinností zmluvnej strany majúcich vplyv a dôsledky v oblasti daňových povinností druhej zmluvnej strany, v tomto prípade žalobcu. Skutočnosť, že žalobcov dodávateľ dohodnutej služby na základe zmluvy o dielo nebol povinný vykonať dielo sám a mohol poveriť jeho vykonaním inú osobu, neznamena, že pod zodpovednosť mu vyplývajúcu z ust. § 538 vety druhej Obchodného zákonníka, t.j. pod zodpovednosť za vykonanie diela, akoby ho vykonal sám, možno subsumovať zodpovednosť žalobcu ako objednávateľa diela za vierohodnosť a materiálny obsah ním vedenej daňovej evidencie potrebnej na preukázanie prijatia zdaniteľného plnenia, prípadne jeho oprávnenia na vrátenie nadmerného odpočtu DPH.

V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných a korektných zmlúv, je povinnosťou každej zmluvnej strany dbať na to, aby sa pri úprave zmlúv odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov (§ 43 OZ), to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera. Inak sa, napr. aj v podnikateľskej sfére, následky nedostatočnej pozornosti pri vstupe do právnych vzťahov s inými právnymi subjektmi prejavia vo forme znášania väčšieho podnikateľského rizika, ktoré samozrejme zahŕňa aj následky vyplývajúce z administratívnych konaní (vrátane daňových) vedených v súvislosti s podnikateľskou činnosťou tej ktorej zmluvnej strany.

V kontexte výsledkov vykonaného dokazovania a s prihliadnutím na obsah žalobou napádaných správnych rozhodnutí ako i zásadu objektívnej pravdy, najvyšší súd dospel k záveru, že finančné orgány oboch stupňov dostatočným spôsobom preukázali a riadne odôvodnili zistenie, že sporným faktúram vystaveným žalobcovým dodávateľom, obchodnou spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., absentuje reálny základ fakturovaných prác. Z uvedeného dôvodu neobstojí argumentácia žalobcu zameraná na existenciu vykonaných prác. Opakovane bolo daňovými orgánmi v napádanom konaní konštatované, že nespochybňujú faktické vykonanie diela, avšak zásadným a nevyvrátiteľným spôsobom bolo spochybnené, že tieto boli vykonané spoločnosťou SUNEDU, s.r.o., resp. jej dodávateľom X. K. BAU SHOP CONSTRUCT&WORK, t.j. bol spochybnený tzv. osobný charakter plnenia, čo neumožňuje uznanie uplatneného nároku na vrátenie zaplatenej DPH žalobcom na vstupe, keďže príslušné daňové doklady neodrážajú reálne plnenie, konkrétne v osobe poskytovateľa zdaniteľných plnení (dodávateľa žalobcu).

Odvolací súd sa aj na podklade uvedených doplnených dôvodov stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu správcu dane, s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových zákonov.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutého rozhodnutia žalovaného v medziach odvolania, dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa 224 ods. 1 OSP v spojení s § 250k ods. 1 OSP a §

246c OSP. Žalobca nemal úspech vo veci, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.