

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/24/2012
Identifikačné číslo spisu:	3010200128
Dátum vydania rozhodnutia:	24.04.2013
Meno a priezvisko:	JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2013:3010200128.2

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Aleny Adamcovej a JUDr. Zdenky Reisenauerovej, v právnej veci žalobcu: ARCADIA - FINALPROJEKT, s.r.o., so sídlom Centrum II 88, Dubnica nad Váhom, IČO: 31 578 080, zastúpeného Mgr. Michalom Urbanom, advokátom so sídlom v Trenčíne, Šafárikova 12, proti žalovanému : Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (pôvodne Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky), so sídlom Lazovná ul. 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného z 15. decembra 2009, č. I/226/16226-133167/2009/990565-r a č. I/226/16226-133164/2009/990565-r, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/28/2010-81 zo dňa 22. februára 2012, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/28/2010-81 z 22. februára 2012, 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

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/28/2010-81 z 22. februára 2012, podľa ust. § 250j ods. 1 Občianskeho právneho poriadku (ďalej v texte len „O.s.p.”) - potom čo uznesením vyhláseným na pojednávaní konanom dňa 12. mája 2010, spojil na spoločné konanie veci vedené na Krajskom súde v Trenčíne pod sp. zn. 11S/28/2010 a 11S/29/2010, ktoré sa ďalej viedli pod sp. zn. 11S/28/2010 - zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutí žalovaného z 15. decembra 2009, č. I/226/16226-133167/2009/990565-r a č. I/226/16226-133164/2009/990565-r. Uvedenými rozhodnutiami žalovaný podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov, platnom v rozhodnom čase (ďalej len „zák. č. 511/1992 Zb.” alebo „zákon o správe daní”) potvrdil dodatočné platobné výmery Daňového úradu Dubnica nad Váhom, ktorými bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty, a to :

- č. 668/230/40284/09/Boč zo dňa 16. septembra 2009 za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2005 v sume 4 863,83 Eur,

- č. 668/230/40157/09/Boč zo dňa 16. septembra 2009 za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2005 v sume 2 734,64 Eur.

O trovách konania rozhodol súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 O. s. p. tak, že žalobcovi náhradu trov konania z dôvodu jeho neúspechu v konaní nepriznal.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že daňové orgány zistili skutkový stav dostatočne spoľahlivo a vyvodili z neho aj správny právny záver. Námietky žalobcu vyhodnotil ako nekonkrétne, ktoré nemajú silu zvrátiť záver daňových orgánov, že u žalobcu nenastali zákonné podmienky pre odpočet dane a pri preskúmaní nezistil, že by bol žalobca ukrátený na svojich právach, o podkladoch k rozhodnutiam bol oboznámený a ničím ich nevyvrátil. Uviedol, že žalobca predložil len písomné podklady a jeho konatelia nevedeli konkrétne preukázať vykonanie prác dodávateľmi uvedenými na faktúre, keďže nepoznali dodávateľov, ani ich konateľov, ani zamestnancov a nepreberali práce. Argumentáciu žalobcu ohľadne vykonania prác osobami, ktoré neboli zamestnancami dodávateľov, vyhodnotil krajský súd vo vzťahu k uneseniu dôkazného bremena podľa ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní ako neakceptovateľnú. Podľa jeho názoru, je potrebné, aby konatelia pri výkone svojej funkcie mali vedomosť nielen o obsahu a rozsahu činností, naplňajúcich definíčné znaky pojmu podnikanie, ale aj o subjektoch v spolupráci s ktorými tak činia. Tak isto nemal za preukázané, že správca dane neakceptoval návrhy žalobcu na dokazovanie, pretože správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie. Nevypočutie žalobcom navrhnutých svedkov správcou dane považoval za dôvodné, nakoľko p. P. a p. E. neboli zamestnancami žalobcu, ani dodávateľov a nie sú v postavení, aby nejakým spôsobom zodpovedali za dodávateľov žalobcu. Krajský súd okrem iného poukázal aj na skutočnosť, že konatelia žalobcu na pojednávaní dňa 22. februára 2012 uviedli, že navrhnutí svedkovia mali informácie o dodávateľoch len od žalobcu, nepreverovali dodávateľov žiadnym spôsobom. Ďalej uviedol, že návrh na konfrontáciu konateľa Markes s.r.o., p. P. a konateľa žalobcu p. G. nebol žalobcom zdôvodnený a keďže sa nepoznali, nejednali spolu a P. tvrdí, že práce pre žalobcu nevykonávali nie je zrejmé, čo by sa malo konfrontáciou preukázať. Tvrdenie tohto svedka o platení faktúr v hotovosti možno vysvetliť len v súvislosti s jeho tvrdením, že účtovníctvo sa nevedelo, že všetko riadil tichý spoločník a on od neho dostával v hotovosti peniaze po podpise faktúr. Krajský súd ďalej konštatoval, že žalobca iné návrhy na dokazovanie nenavrhoval, pričom sám správca vykonal rozsiahle dokazovanie sám, bez návrhu žalobcu. Okrem iného samotný žalobca bol počas dokazovania pasívny, nedával otázky vypočúvaným svedkom. Zdôraznil, že ani správca dane ani žalovaný nedávajú žalobcovi zodpovednosť za nedostatky v činnosti údajných dodávateľov, ale žalobca je povinný dokázať, že dodávatelia na faktúrach aj práce v skutočnosti vykonali. Daňové orgány vyhodnotili dôkazy v súlade s ust. § 2 ods. 3 zákona o správe daní, dodržali zásady daňového konania a svoje závery aj dostatočne zdôvodnili. Krajský súd na podporu svojho záveru o nedôvodnosti žaloby poukázal na to, že na Krajskom súde v Trenčíne prebiehalo konanie medzi tými istými účastníkmi o vyrubenie dane z príjmov právnických osôb za zdaňovacie obdobie 2005 pod sp. zn. 11S/30/2010, v ktorom súd rozhodol rozsudkom 19. mája 2010 tak, že žalobu zamietol a Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 3Sžf/32/2010 zo 7. decembra 2010 prvostupňový rozsudok potvrdil. V uvedenej veci odvolací súd dospel k záveru, že uplatňovanie si nárokov žalobcu na odpočítanie dane z faktúry č. 12/05 od dodávateľa IXUS, s.r.o. (spoločnosť bola vymazaná ex offa z obchodného registra) a z faktúr č. 031105, 04105, 05105 od dodávateľa MARKES, s.r.o. (po zmene obchodného mena BRASMAT, s.r.o., t. č. vymazaná ex offa z obchodného registra), nebolo v súlade so zákonom pre nesplnenie zákonných podmienok. Žalobca nepreukázal, že dodávatelia uvedení na faktúrach zrealizovali vyúčtované zdaniteľné plnenia uvedené v predmetných faktúrach. Prvostupňový súd uviedol, že závery Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, keďže ide o faktúry z II. a IV. štvrťroka 2015, ktoré boli predmetom preskúmaného konania, mali vplyv na preskúmané rozhodnutia a podporili závery súdu o nedôvodnosti žaloby.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie žalobca. V odvolaní žalobca namietal, že krajský súd sa nevysporiadal správne so všetkými skutočnosťami preukázanými v listinných dôkazoch - spisoch správcu dane a žalovaného, v iných listinných dôkazoch a vyjadreniach žalobcu a nesprávne vyhodnotil skutkové dôkazy vo veci. Vzhľadom na nesprávne vyhodnotenie skutočností, nedostatočné zistenie stavu vo veci mal za to, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil a nesprávne

rozhodol, keď žalobu zamietol. Žalobca poukázal na to, že v predmetnej veci bol predchádzajúci rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č.k. 11S/28/2010 zo dňa 12. mája 2010 uznesením Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/32/2010 zo dňa 28. septembra 2011 zrušený z dôvodu jeho nepreskúmateľnosti, nakoľko krajský súd sa nedostatočne vysporiadal s námietkami účastníka konania a rozhodnutie riadne neodôvodnil. Podľa názoru žalobcu však aj naďalej odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu nie je dostatočné.

Konštatoval, že jediným a základným bodom, o ktorý sa napadnutý rozsudok, ako aj rozhodnutia správneho orgánu opierajú, je skutočnosť, že žalobca nevedel preukázať realizáciu zdaniteľných plnení zo strany predmetných dodávateľov. Žalobca opakovane, v konaní pred správcom dane ako aj pred konajúcim súdom navrhoval, vzhľadom na uvedené, vypočuť svedkov p. E. a p. P., ktorí by vedeli preukázať výkon zdaniteľného plnenia zo strany uvedených dodávateľov. Tým, že ani jeden z konajúcich orgánov neumožnil výsluch týchto svedkov, mal za to, že porušili jeho právo na obranu v konaní. S názorom prezentovaným v odôvodnení rozhodnutia krajského súdu o tom, že návrh na výsluch týchto svedkov nebol dôvodný, nesúhlasil a považoval ho za svojvoľný výklad zo strany správcu dane a konajúceho súdu.

V súvislosti s konštatáciou o neunesení dôkazného bremena žalobca uviedol, že nemal možnosť preukázať konanie štatutárnych orgánov alebo iných osôb za spoločnosť IXUS, s.r.o., nakoľko sa jednalo o neprehľadné konanie zo strany dodávateľa. V súvislosti s tým, že nepreukázal zaplatenie faktúr spoločnosti MARKES, s.r.o., žalobca uviedol, že zaplatenie faktúr preukázal výpisom z účtu vedeného v J. a.s., ktorý je súčasťou spisu správcu dane. Žalobca zastáva názor, že v jeho prípade nastali zákonné podmienky pre odpočet dane. Krajský súd vyhodnotil vykonané dôkazy jednotlivo, nie však vo vzájomných súvislostiach a na základe toho dospel, podľa názoru žalobcu, k nesprávnym zisteniam a nesprávnemu právnomu posúdeniu.

Žalobca vo vzťahu k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/16226-133167/2009/990565-r zo dňa 15. decembra 2009 namietal, že za nedostatky v konaní a činnosti spoločnosti MARKES, s.r.o., resp. jej jediného konateľa, nesie zodpovednosť spoločnosť MARKES, s.r.o., prípadne jej konateľ a nemôžu byť na jeho ťarchu, pričom je tiež možné, že uvedená spoločnosť vykonávala práce prostredníctvom pracovníkov, ktorí buď neboli zamestnancami spoločnosti, prípadne neboli prihlásení v systéme sociálneho a zdravotného poistenia. Žalobca poukázal na rozpornosť výpovedí svedkov E. a S. a na skutočnosť, že krajský súd prevzal názor správcu dane.

Žalobca vo vzťahu k preskúmaniu zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/226/16226-133164/2009/990565-r zo dňa 15. decembra 2009 uviedol, že neobstojí tvrdenie konateľky spoločnosti p. Z. (vtedy Z.), že spoločnosť nevykonávala žiadnu činnosť a ona o ničom nevedela, keď podpis na príjmovom doklade č. 14/2005 zo dňa 22. apríla 2005 vystavenom na vyplatenie ceny za uvedené vykonané práce a tak isto na faktúre je jej. Taktiež poukázal žalobca na to, že za nedostatky v konaní a činnosti spoločnosti IXUS, s.r.o. resp. jej jediného konateľa nemôže byť na ťarchu žalobcu. Žalobca v tejto súvislosti poukázal na rozporné vyjadrenia p. Z. a p. F. a na skutočnosť, že správca dane sa stotožnil s tvrdeniami konateľky spoločnosti, pričom nevypočul svedkov, ktorých výpovede žalobca navrhoval ako dôkaz a ktorí by osvetlili dodanie predmetných prác.

V oboch prípadoch žalobca poukázal na porušenie ust. § 29 ods. 8 zák.č. 511/1992 Zb. a uviedol, že hoci je dôkazné bremeno na daňovom subjekte predpokladom pre zistenie, ktoré má byť podkladom pre rozhodnutie daňového orgánu je, že daňovému subjektu bude poskytnutá príležitosť splniť svoju dôkaznú povinnosť, navrhnuť vykonať dôkazy, vyjadriť sa k zisteným skutočnostiam a k spôsobu ich získania. Nedodržanie tohto procesného postupu je nielen ohrozením účelu konania v rámci správy daní, ale predovšetkým porušením práv daňového subjektu, ktoré mu zákon vyslovene priznáva. Ak je nepochybné, že práce boli vykonané, ale správca dane nemienil dôkazné prostriedky navrhované žalobcom prijať a preveriť, odoprel tým daňovému subjektu - žalobcovi jeho základné práva, pričom bol povinný nepripustenie dôkazov, resp. ich nevykonanie, zdôvodniť.

Žalobca považoval rozhodnutie žalovaného za nezákonné z dôvodu, že žalovaný konal v rozpore s ust. § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb., keď vykonané dôkazy hodnotil jednotlivo, nie však v ich vzájomnej súvislosti. Žalobca mal za to, že splnil všetky podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca konštatoval, že žalovaný ani správca dane nevyužili na zistenie objektívnej pravdy všetky inštitúty dokazovania, čím porušili svoje povinnosti uvedené v ust. § 29 ods. 2. citovaného zákona.

Na základe vyššie uvedených skutočností žalobca navrhol, aby odvolací súd odvolaniu vyhovel a napadnutý rozsudok zmenil, tak, že rozhodnutia žalovaného správneho orgánu zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie a žalobcovi prizná trovy konania alebo navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil prvostupňovému súdu na ďalšie konanie.

Žalobca doplnil svoje odvolanie písomným podaním, doručeným krajskému súdu v lehote na podanie odvolania, o skutočnosť, že výpoveďami konateľov spoločnosti, práce vykonané spoločnosťou MARKES, s.r.o. prevzal p. P. ako osoba poverená prevzatím prác a práce vykonané spoločnosťou IXUS, s.r.o. prevzal na základe preberacieho protokolu p. E., pričom tvrdenia v napadnutom rozhodnutí, že nebol splnomocnený na prebratie nijako nemôžu spochybniť fakt, že práce boli vykonané dodávateľom.

Žalovaný správny orgán vo svojom vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Pridržiavajúc sa svojho stanoviska prezentovaného vo vyjadrení k žalobe, ako aj právneho názoru vysloveného v odôvodnení rozhodnutia, uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza tie isté skutočnosti, ktoré boli predmetom súdneho pojednania, pričom mal za to, že žalobou napadnuté rozhodnutia, ako aj rozhodnutia správcu dane boli vydané v súlade s 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 rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. s použitím § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 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 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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 ust. § 244 ods.1 O. s. p. v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p., 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.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona o správe daní). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona o správe daní) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

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 ust. § 2 ods. 1, 3, 6 zák. č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov účinného v čase vydania

rozhodnutia, 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.

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.

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 ust. § 29 ods. 1, 2 zák. č. 511/1992 Zb., dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa ust. § 29 ods. 4, 8 zák. 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.

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 ust. § 49 ods. 1 zák. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa ust. § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z., platiteľ môže odpočítať 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 odpočítať daň, ak je daň

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa ust. § 51 ods. 1 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z. z. 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky mal z obsahu pripojeného administratívneho, ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu za zdaňovacie obdobie IV. a II. štvrtrok roku 2005 kontrolu dane z pridanej hodnoty, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 668/320/35577/2009/Kyp zo dňa 30. júla 2009, ktorý bol prerokovaný a doručený dňa 8. septembra 2009.

V nadväznosti bol vydaný :

- dodatočný platobný výmer č.668/230/40284/09/Boč zo dňa 16. septembra 2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2005 v sume 4 863,83 Eur, podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. s tým záverom, že kontrolovanému daňovému subjektu nevzniklo právo na odpočítanie dane v zmysle ust. § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z., z dôvodu, že pri tejto službe nevznikla dodávateľovi MARKES, s.r.o., daňová povinnosť v nadväznosti na výpoveď bývalého konateľa spoločnosti p. E. a písomnej svedeckej výpovede S.,

nakolko táto spoločnosť služby uvedené na faktúrach 031105, 04105, 05105 nedodala, čím porušil ust. § 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ a § 51 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z - dodatočný platobný výmer č. 668/230/40157/09/Boč zo dňa 16. septembra 2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2005 v sume 2 734,64 Eur, podľa ust. § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. s tým záverom, že kontrolovaný daňový subjekt svoje právne nároky na odpočítanie dane nepreukázal relevantnými dôkazmi počas daňovej kontroly a počas opakovanej daňovej kontroly. Kontrolovaný daňový subjekt neunesol dôkazne bremeno v tom smere, aby odstránil pochybnosti, že služba bola práve od dodávateľa IXUS, s.r.o.

Na základe podaného odvolania, ktoré smerovalo proti dodatočnému platobnému výmeru č. 668/230/40284/09/Boč zo dňa 16. septembra 2009 žalovaný rozhodnutím zo dňa 15. decembra 2009 č. I/226/16226-133167/2009/990565-r, ktoré je predmetom prieskumu, vyhodnotil žalobcove odvolacie námietky ako neopodstatnené a rozhodnutie potvrdil, keď konštatoval, že z vykonaného dokazovania mal za to, že žalobca nepreukázal prevzatie prác uvedeným dodávateľom - spoločnosťou MARKES, s.r.o., vykonanie prác žalovaný nespochybňuje, avšak zo zistených skutočností jednoznačne vyplynulo, že spoločnosť MARKES, s.r.o. nebola dodávateľom týchto prác deklarovaných na fa. č. 05105, 031105, 04105. E. P., toho času jediný konateľ spoločnosti MARKES, s.r.o. sa s nikým zo spoločnosti žalobcu nepoznal, o preberacích protokoloch nič nevedel, podpisoval iba dokumenty predložené tichým spoločníkom S. S.. S. však nebol oprávnenou osobou konať za spoločnosť MARKES, s.r.o., preto akékoľvek zdaniteľné obchody nemožno považovať za uzatvorené spoločnosťou MARKES, s.r.o. Okrem iného žalobca v daňovom konaní v rámci opakovanej kontroly nenavrhol žiadne doplňujúce dôkazy, prípadne vypočutie svedkov. E. označil p. G. v rámci svojej svedeckej výpovede v liste, ktorý dodatočne predložil pričom žalovaný zistil, že p. P. bol zamestnancom spoločnosti TV COM a vypočutie tejto osoby nebolo dôvodné, nakolko táto osoba nie je v žiadnom vzťahu s údajným dodávateľom ani žalobcom. Formálnym vystavením sporných faktúr bez reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia práve deklarovanou spoločnosťou MARKES, s.r.o. nenastali zákonné podmienky pre odpočet dane, hoci splnenie formálnej stránky nároku na odpočet dane vyjadrené iba samotnou faktúrou je jednou zo zákonných podmienok pre odpočet dane, avšak doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré sa v tomto prípade nepreukázalo.

Na základe podaného odvolania, ktoré smerovalo proti rozhodnutiu správcu dane, ktorým vydal dodatočný platobný výmer č. 668/230/40157/09/Boč zo dňa 16. septembra 2009, žalovaný rozhodnutím z 15. decembra 2009, č. I/226/16226-133164/2009/990565-r, ktoré je predmetom prieskumu, vyhodnotil žalobcove odvolacie námietky ako neopodstatnené a rozhodnutie potvrdil, keď konštatoval, že zo spisového materiálu vyplynulo, že generálna plná moc udelená J. F. nebola ním prijatá ani osobne ani poštou a on o zastupovaní nemal vedomosť, teda nekonal na základe plnej moci, spornú faktúru č. 12/2005 od dodávateľa IXUS, s.r.o. nevystavil, nepodpísal a na prácach sa ničím nepodieľal. Žalovaný ďalej poukázal na to výpoveď konateľky spoločnosti p. Z. (vtedy Z.), ktorá uviedla, že práce z predloženej faktúry neboli vykonané, spoločnosť nemala žiadne stroje, zamestnancov... Okrem iného žalovaný poukázal na pasivitu žalobcu v súvislosti s vykonávaním dokazovania kedy nemal žalobca ako daňový subjekt žiadne návrhy na vykonanie dokazovania, hoci mal daňový subjekt vedomosť o budúcej opakovanej daňovej kontrole v rámci ktorej tak mohol uplatniť svoje práva. Vystavením spornej faktúry č. 12/2005 bez reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia práve deklarovanou spoločnosťou IXUS, s.r.o. nenastali zákonné podmienky pre odpočet dane.

Úlohou krajského súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku - upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov - preskúmať zákonnosť postupu a horeoznačených rozhodnutí žalovaného správneho orgánu, ktorými žalovaný ako druhostupňový správny orgán podľa ust. § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. potvrdil rozhodnutia Daňového úradu Dubnica nad Váhom.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu, pričom nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v dôvodoch

napadnutého rozsudku.

Najvyšší súd Slovenskej republiky sa v rámci odvolacieho konania v prvom rade zaoberal námietkou žalobcu ohľadne nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia krajského súdu, ktorú vyhodnotil ako nedôvodnú, nakoľko rozsudok krajského súdu považuje za dostatočne zrozumiteľný a jasne dávajúci odpoveď na všetky relevantné právne a skutkové otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Je nepochybné, že procesným právom účastníka konania je právo na riadne odôvodnenie rozhodnutia, čo je podľa ustálenej judikatúry ústavného súdu jeden z atribútov spravodlivého procesu. Táto požiadavka je priamo vyjadrená v ustanovení § 157 ods. 2 O.s.p., podľa ktorého „v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.“

Súd v správnom súdnictve preskúma rozhodnutie a postup orgánu verejnej správy predovšetkým v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe, t. j. v medziach žalobných dôvodov (bližšie pozri uznesenie NS SR č. 8Sžo/230/2010). Z uvedeného vyplýva, že správny súd vo svojom rozhodnutí reflektuje na obsah žalobných dôvodov. V predmetnej veci odvolací súd nezistil, že by sa krajský súd nedostatočne vysporiadal so žalobnými námietkami žalobcu, ktoré vyhodnotil ako nekonkrétne, nemajúce silu zvrátiť záver daňových orgánov, že u žalobcu nenastali podmienky pre odpočet dane. V odôvodnení svojho rozhodnutia sa upriamil na vyvrátenie spochybňovania zisteného skutkového stavu správnym orgánom žalobcom a ním nesprávne prijatého právneho posúdenia. Nie je žiadúce, aby odvolací súd opätovne uvádzal dôvody, ktoré viedli krajský súd k záveru o zistení, že žalobca nebol ukrátený na svojich právach, preto v ďalšom poukazuje na jeho odôvodnenie na strane 4 a 5 predmetného rozhodnutia, ktoré považuje za dostatočné a zrozumiteľné s ktorého dôvodmi sa plne stotožňuje a považuje ho za vecne správne.

Žalobca vo svojom odvolaní namietal porušenie jeho práv na obranu v konaní tým, že žalovaný ani konajúci súd neumožnili výsluch svedkov p. E. a p. P., ktorých vypočutie žalobca v konaní pred správcom dane, ako aj pred konajúcim súdom, opakovane navrhoval. V oboch prípadoch žalobca trval na porušení ust. § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. žalovaným, keď poukazoval pri zisťovaní skutočností, ktoré majú byť podkladom pre rozhodnutie, na povinnosť poskytnúť zo strany správneho orgánu daňovému subjektu príležitosť splniť si svoju dôkaznú povinnosť, navrhnúť a vykonať dôkazy, vyjadriť sa k skutočnostiam a spôsobu ich získania. Okrem iného namietal aj to, že žalovaný nehodnotil dôkazy v ich vzájomnej súvislosti v rozpore s ust. § 2 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. a na zistenie objektívnej pravdy nevyužil všetky inštitúty dokazovania v rozpore s ust. § 29 ods. 2 citovaného zákona.

Daňové konanie je ovládané určitými zásadami definovanými v ust. § 2 citovaného zákona, pričom vo vzťahu k žalobcovým odvolacím námietkam sa javí za potrebné zdôrazniť najmä zásadu voľného hodnotenia dôkazov. Jedná sa o procesný postup správcu dane, ktorého cieľom je, čo najpresnejšie a najúplnejšie zistiť skutkový stav veci. Samotný proces hodnotenia dôkazov je vecou právnej a správnej úvahy správcu dane, ktorý v rámci jemu zverenej pôsobnosti posúdi, či sa určitá skutočnosť má považovať za dokázanú, či vykonané dôkazy postačujú alebo či treba vykonať ešte ďalšie dôkazy. Zhodnotenie dôkazov musí správca dane náležite v odôvodnení svojho rozhodnutia zdôvodniť. S uvedenou zásadou je vo vzťahu k predmetnej veci úzko spojená i zásada súčinnosti správcu dane s daňovými subjektmi, ktorá je procesným právom účastníkov daňového konania a súčasne aj ich povinnosť byť aktívni v konaní, a to najmä pri zisťovaní podkladov pre vydanie rozhodnutia. V predmetnej veci je nepochybné, že správny orgán vykonal pomerne rozsiahle dokazovanie, na základe ktorého dospel k skutkovým zisteniam. Žalobcova argumentácia v odvolaní nie je v tomto smere dôvodná, nakoľko z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že hoci bol žalobca prítomný pri výsluchoch konateľov a iných osôb, nemal konkrétne návrhy na vykonanie dokazovania. Nezakladá sa na pravde tvrdenie, že navrhoval výsluch svedkov p. E. a p. P. počas daňového konania a správca dane ich nevykonal. Z predložených listín v rámci daňového konania je zrejmé, že žalobca označil osobu,

ktorá mala prevziať vykonané práce spoločnosťou MARKES, s.r.o. Správca dane sa však podľa názoru odvolacieho súdu s uvedeným v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal, keď konštatoval, že i keď p. P. práce prevzal, nebol zamestnancom žalobcu a okrem iného odmietol podpísať preberací protokol, keďže nemal splnomocnenie od žalobcu. Žalovaný v tejto súvislosti konštatoval, že vypočutie tejto osoby, ktorá nie je v žiadnom právnom vzťahu s dodávateľom MARKES, s.r.o. ani odberateľom - žalobcom nezakladalo žiadny dôvod, aby bol správcom dane predvolaný k svedeckej výpovedi. Taktiež žalovaný v súvislosti s tým uviedol, že keď bol žalobca oboznámený so svedeckými výpoveďami v súvislosti s faktúrou č. 12/2005 od spoločnosti IXUS, s.r.o., daňový subjekt nemal námietky a správcovi dane pri tejto príležitosti nepodal žiadne návrhy. Až počas konania pred súdom žalobca uviedol, že prevzatie prác od IXUS, s.r.o. realizoval J. E., ktorého žalobca poveril a o čom predložil dôkaz, tento však nebol predložený v rámci daňového konania. Žalobca bol členkou senátu na pojednávaní konanom dňa 12. mája 2010 upozornený na to, že jeho podanie, ktoré neobsahuje konkrétne návrhy na vypočutie svedkov a aj konštatovanie k čomu majú byť vypočutí, nie je predmetom konania. Z uvedeného mal odvolací súd za jednoznačne preukázané, že správny orgán ako i žalovaný postupovali v súlade so základnými zásadami daňového konania, ktorých porušenie žalobca namieta, v rámci svojej zverenej kompetencie pri hodnotení dôkazov, nepovažovali výsluch uvedenej osoby za potrebný, pričom dôvody, ktoré ich k tomu viedli v odôvodnení svojich rozhodnutí uviedli. Taktiež správne orgány nehodnotili dôkazy iba jednotlivo, ako uvádza žalobca, ale zohľadnili vzájomné súvislosti, z ktorých jednoznačne vyplynul prijatý záver. Okrem iného dáva odvolací súd žalobcovi do pozornosti, že úlohou správneho súdu nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok v rozsahu žalobných námietok rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesné predpisy. Z uvedeného pohľadu neobstojí ani námietka žalobcu o tom, že aj v rámci konania pred súdom navrhoval vykonanie dôkazov.

Neobstojí ani žalobcova argumentácia vo vzťahu k neuneseniu jeho dôkazného bremena v konaní. Podľa názoru odvolacieho súdu je správny právny záver o tom, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 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" (www.concourt.sk) . Odvolací súd má za to, že záver správnych orgánov ako i krajského súdu o tom, že žalobca v konaní nepreukázal splnenie podmienok pre odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je správny.

Z obsahu spisového materiálu, súčasťou ktorého je i administratívny spis žalovaného, je nesporne zrejmé, že v súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí. Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutia žalovaného boli i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutočného stavu. Preto ak krajský súd dospel k právnomu záveru totožnému so záverom správnych orgánov oboch stupňov a rozhodol, že preskúmanými rozhodnutiami žalovaného správneho orgánu nedošlo k porušeniu zákona a chránených záujmov žalobcu, tento jeho názor považoval aj odvolací súd, z dôvodov uvedených vyššie, za správny.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie 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.), keď pri nedostatku relevantných žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O trovách odvolacieho konania rozhodol súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi, ich náhradu nepriznal.

Vzhľadom k tomu, že zákonom č. 479/2009 Z. z. bolo s účinnosťou od 1. januára 2012 zrušené Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, ktorého pôsobnosť a právomoci na úseku správy daní a poplatkov prešli na novozriadené Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Bratislave, podľa informácií poskytnutých Finančným riaditeľstvom Slovenskej republiky v Bratislave, t. č. pre oblasť správy daní a poplatkov pôsobiace na adrese Lazovná ulica 63, 974 01 Banská Bystrica, odvolací súd podľa § 107 ods. 4 OSP na strane žalovaného konal s vyššie uvedeným právnym nástupcom pôvodne uvádzaného žalovaného.

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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.