



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Kováčovej a členov senátu JUDr. Jozef Milučkého a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **J. S. - J.**, *zastúpeného JUDr. P. D., advokátom*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/228/9809-60928/2009/993169-r zo dňa 11. júna 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/54/2009-54 zo dňa 8. júna 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 21S/54/2009-54 zo dňa 8. júna 2010 **p o t v r d z u j e .**

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

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline zamietol žalobný návrh žalobcu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. ako nedôvodný, ktorým sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie správcu dane Daňového úradu Kysucké Nové Mesto č.j.: 655/230/2432/09/Mack zo dňa 27.2.2007, ktorým správca dane vyrubil daňovému subjektu – žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2005 vo výške 38 943,43€ v zmysle ustanovenia § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Krajský súd takto rozhodol, keď mal za preukázané, že dodávatelia predmetné zdaniteľné plnenia nevykonali. Dokazovaním zo strany daňových úradov nebolo preukázané, že zdaniteľné plnenia, a to búracie práce v areáli spoločnosti A. podľa predložených faktúr, boli vykonané platiteľom uvedeným na faktúrach, a to spoločnosťou P., spol. s r.o., v dôsledku čoho nebola splnená podmienka pre uplatnenie odpočtu DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z.z. (ďalej len „zákon o DPH“) v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, keď nebola splnená podmienka pre uplatnenie odpočítania dane, nakoľko daň voči žalobcovi nebola uplatnená platiteľom, ktorý dodal službu. Podľa názoru krajského súdu žalobcovi neboli upreté žiadne procesné práva, ktoré špecifikoval v žalobe, bol oboznamovaný v priebehu daňovej kontroly so všetkými dôkazmi, mal možnosť sa k nim vyjadriť, výsluch svedka Ing. M. P., bývalého konateľa spoločnosti P., spol. s r.o., bol uskutočnený za prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu. Iné dôkazy, okrem predložených dôkazov, žalobca nepredložil a správca dane bol preto oprávnený vydať dodatočný platobný výmer. Vo vzťahu k dodávateľovi B.-S. s.r.o., rovnako podľa názoru krajského súdu správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie a taktiež i v tejto časti sa krajský súd stotožnil s rozhodnutiami a postupom oboch správnych orgánov. Konateľ spoločnosti B.-S., s.r.o., Ing. E. J. uviedol, že touto obchodnou spoločnosťou neboli vystavené faktúry na zdaniteľné obchody a so žalobcom nebola uzatvorená zmluva na predmetné búracie práce. Taktiež z výsluchu ďalšieho konateľa obchodnej spoločnosti B.-S., s.r.o., a to Ing. J. T. vyplýva, že žiadne splnomocnenie na konanie za ich obchodnú spoločnosť nikomu nedali. Preto tvrdenia žalobcu, že za obchodnú spoločnosť B.-S., s.r.o., na základe splnomocnenia mali konať V. S. a osoba menom S. sa nepotvrdili a žalobca nevedel stotožniť tieto osoby.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonom stanovenej lehote odvolanie žalobca a žiadal, aby v odvolacom konaní Najvyšší súd Slovenskej republiky zmenil rozsudok krajského súdu a rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uviedol, že v konaní pred správcom dane došlo k porušeniu procesných práv žalobcu, predovšetkým tým, že nemohol preukázať svoje tvrdenia v priebehu daňového konania, ktoré nebolo vykonané. Poukázal na to, že daňová kontrola nie je daňovým konaním a prvostupňový orgán zúžil daňové konanie len na vydanie dodatočného platobného výmeru bez vykonania ďalšieho dokazovania podľa § 29 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) a bez toho, aby sa žalobca mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom. V súvislosti s namietaným porušením procesných práv žalobcu poukázal na nález Ústavného súdu SR sp. zn.: I ÚS 238/2006-39, s ktorým je v tomto prípade konanie prvostupňového správneho orgánu v rozpore. Namietal porušenie procesných práv žalobcu v dôsledku toho, že pri výkone daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane zabezpečená účasť žalobcu alebo jeho právneho zástupcu na výsluchoch svedkov, vedených na dožiadaných daňových úradoch. Taktiež pri hodnotení dôkazov podľa žalobcu správca dane opomenul, že búracie práce sa vykonali a obmedzil sa len na skutočnosť, že žalobcom predložené doklady boli spochybnené, neskúmal kým boli búracie práce vykonané a správca dane mal odstrániť rozpory v tvrdeniach žalobcu a vypočutých svedkov, prípadne vyvodiť trestnoprávne dôsledky podaním trestného oznámenia. Správca dane taktiež nepostupoval v zmysle § 29 zákona o správe daní, podľa ktorého správca dane vykonáva dokazovanie, a nie naopak, že kontrolovaný daňový subjekt dokazuje svoje tvrdenia správcovi dane. Žalobcovi týmto postupom správcu dane bolo znemožnené splniť si svoju povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie a vyrubenie dane a taktiež mu bolo odňaté zákonné, ústavné právo podľa čl. 48 ods. 2 Ústavy SR vyjadriť sa ku všetkým vykonaným dôkazom podľa § 2 ods. 1, 2 a ods. 8 zákona o správe daní. V závere svojho odvolania žalobca uviedol, že v priebehu ďalšieho konania bude požadovať vypátranie a stotožnenie osôb p. S. V., ktorý podľa zistení žalobcu bol vypočutý v inom daňovom konaní na Daňovom úrade v Bratislave a S. L., ktorí by preukázali hodnovernosť tvrdení žalobcu o uskutočnení prác nimi označenými subdodávateľmi, pretože správca dane tieto skutočnosti nechal bez povšimnutia, čím nezistil skutkový stav veci.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, a rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania v zmysle § 250ja ods. 2 Občianskeho súdneho poriadku rozsudkom, ktorý verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku), pričom termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke www.nsud.sk.

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

V danom prípade úlohou krajského súdu bolo posúdiť dôvodnosť postupu správcu dane pri neuznaní žalobcovi odpočtu na dani z pridanej hodnoty z predmetných faktúr za búracie práce od dodávateľov obchodných spoločností P., spol. s r.o., a B.-S. s.r.o., ktoré búracie práce sa mali vykonávať v areáli firmy A..

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH v znení účinnom do 31.8.2005 môže platiteľ odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovaru a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 2 zákona o DPH faktúra musí obsahovať

- a) meno a adresu sídla miesta podnikania, prípadne prevádzkarne platiteľa, ktorý dodáva tovar alebo službu a jeho identifikačné číslo pre daň,

- b) meno a adresu sídla miesta podnikania, prípadne prevádzkarne alebo bydliska príjemcu tovaru alebo služby a jeho identifikačné číslo pre daň, ak mu je pridelené,
- c) poradové číslo faktúry,
- d) dátum keď bol tovar alebo služba dodaná alebo dátum, keď bola platba podľa ods. 1 prijatá, ak tento dátum možno určiť a ak sa odlišuje od dátumu vyhotovenia faktúry,
- e) dátum vyhotovenia faktúry,
- f) množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby,
- g) základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene,
- h) sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v slovenských korunách (tohto času v eurách), ktorá sa má zaplatiť.

Z administratívneho spisu žalovaného správneho orgánu vyplýva, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie so zameraním na overenie pravdivosti účtovnej evidencie žalobcu v súvislosti s preverovaním skutočností rozhodujúcich pre správne určenie žalobcom priznanej daňovej povinnosti. Výsledky dokazovania obsiahnuté v protokole o výsledku daňovej kontroly, i podľa názoru odvolacieho súdu, preukázali nevierohodnosť žalobcom vedenej účtovnej evidencie a dokladov potrebných na preukázanie priznanej DPH za zdaňovacie obdobie marec 2005. Správca dane výsledky svojho dokazovania zhodnotil v protokole o daňovej kontrole, ako i v dodatočnom platobnom výmere. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom uvádzaní dodávatelia búracích prác tieto práce nevykonali, žalobcom predložené faktúry nevystavili, neviedli ich vo svojom účtovníctve a nepodpísali tiež so žalobcom príslušné zmluvy o dielo, ktoré žalobca predložil. Výsluchom konateľov obchodných spoločností P. s.r.o. a B.-S. s.r.o nebol potvrdený žiaden obchodný vzťah so žalobcom, konatelia týchto obchodných spoločností sa so žalobcom osobne nepoznali a nepotvrdili vykonanie búracích prác v areáli spoločnosti A.. Konatelia uvedených obchodných spoločností poukázali vo svojich výpovediach, pred príslušnými správcami daní, na tú skutočnosť, že zmluvy o dielo nepodpísali a taktiež konatelia obchodnej spoločnosti B.-S. s.r.o., Ing. E. J. ako i Ing. J. T. uviedli, že

nesplnomocnili žiaden tretí subjekt na podpísanie zmluvy o dielo so žalobcom na výkon búracích prác, ako to tvrdil žalobca. Z výsluchov týchto konateľov obchodnej spoločnosti B.-S. s.r.o., pred Daňovým úradom Pezinok naopak vyplýva, že údajného splnomocnenca za ich obchodnú spoločnosť S. V. vôbec ani len nepoznali. Taktiež z výpovedí konateľov uvedených dodávateľských spoločností žalobcu, a na základe nimi predložených listinných dôkazov ako faktúr, pečiatok používaných v čase vystavenia sporných faktúr pre žalobcu, podpisy konateľov dodávateľských spoločností dôvodne a oprávnene i podľa názoru odvolacieho súdu bola spochybnená dôveryhodnosť žalobcových tvrdení a listinných dôkazov, pričom správca dane nemal dôvod pochybovať o hodnovernosti výpovedí a dôkazov predložených konateľmi dodávateľských spoločností.

Taktiež ani po vykonaní opätovného výsluchu konateľa obchodnej spoločnosti P. s.r.o., Ing. P., a jeho konfrontáciou so žalobcom, neboli spochybnené jeho vyjadrenia, avšak týmto výsluchom práve tvrdenia žalobcu ohľadne vykonania a fakturovania zdaniteľného plnenia pre žalobcu boli v príkrom rozpore s jeho tvrdením. Nemožno hovoriť ani o odopretí procesných práv žalobcovi v súvislosti s výsluchom svedka konateľa obchodnej spoločnosti B.-S. s.r.o., Ing. J. T., pretože ako vyplýva z listinných dôkazov z administratívneho spisu, žalobca bol o výsluchu tohto svedka upovedomený dožiadaným správcom dane Daňovým úradom Pezinok a napriek tomu sa výsluchu svedka Ing. J. T. nezúčastnil.

Vo vzťahu k ďalším žalobcom predkladaným listinným dôkazom možno konštatovať, že tieto sú nevierohodné, a to v dôsledku precízneho vykonania dokazovania zo strany správcu dane. Taktiež splnomocnenie, ktoré malo byť udelené konateľom spoločnosti B.-S. s.r.o., Ing. J. T. v prospech osoby S. V. na uzavretie zmluvy o dielo sa absolútne preukázalo ako nepravdivé, pretože dokonca bolo spochybnené i príslušným notárskym úradom, ktorý mal osvedčovať pravosť podpisov, či už konateľa spoločnosti alebo splnomocnenca – cudzieho štátneho príslušníka S. V.. Taktiež v rámci ďalšieho preverovania bola spochybnená vôbec samotná existencia tohto žalobcom navrhovaného svedka, ktorý údajne mal konať za obchodnú spoločnosť B.-S. s.r.o., a to S. V. i vzhľadom na príslušnú správu Úradu hraničnej a cudzineckej polície v Bratislave ohľadne zistenia pobytu tohto cudzinca a čísla pasu, vyplývajúceho z listinných dôkazov predložených žalobcom.

Žalobca až v žalobnom návrhu žiadal identifikovať a vypočúť svedka S. L., ktorého priezvisko a ani iné bližšie identifikačné údaje k jeho totožnosti v priebehu daňovej kontroly nevedel uviesť a doteraz bližšie nedoložil. Pokiaľ teda žalobca žiadal pred správcom dane vypočúť ako svedka túto osobu, tak nemožno túto povinnosť správcu dane vzhľadom na okolnosti celého prípadu chápať ako absolútnu povinnosť, pretože predovšetkým sám žalobca musí vedieť s ktorými subjektmi realizuje príslušné zdaniteľné plnenia a predovšetkým sám by mal poznať svojich obchodných partnerov, resp. ich splnomocnených zástupcov. Za daného skutkového stavu je potrebné vyvodiť taký záver, že je objektívne nemožné žiadať od správcu dane, aby zabezpečil prítomnosť takéhoto navrhovaného svedka. Vzhľadom na uvedené skutočnosti je i podľa názoru odvolacieho súdu potom požiadavka žalobcu na vypátranie pobytu a stotožnenie osôb S. V. a S. L. účelová, pretože takéto pátranie po osobách, ktoré nie sú podrobne konkretizované, nemôže byť účelom príslušného daňového konania.

Podľa názoru odvolacieho súdu prípadný výsluch takýchto osôb by za daného skutkového a právneho stavu nemohol privodiť pre žalobcu priaznivejšie rozhodnutie, pretože napr. - z výsluchu konateľa obchodnej spoločnosti P., s.r.o., pred dožiadaným správcom dane Daňovým úradom Dolný Kubín, nesporne vyplýva, že obchodná spoločnosť v mesiacoch marec a apríl 2005 nevykonávala v areáli firmy A. žiadne búracie práce a že dokonca nemali v tom čase už žiadnych zamestnancov a v tom čase už bol daný návrh na Okresný súd Žilina o výmaz obchodnej spoločnosti z obchodného registra. Je preto len logické, že príslušná obchodná spoločnosť nemohla sama vykonať ani v subdodávke žiadne búracie práce, keď nedisponovala sama žiadnymi zamestnancami. Za daného skutkového stavu správne konštatoval i žalovaný správny orgán, že žalobca v danom prípade neunesol dôkazné bremeno vyplývajúce mu z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Taktiež nie je možné súhlasiť s názorom žalobcu, že nebolo vykonané prvostupňové konanie, resp. že v rámci neho sa nevykonalo dokazovanie. Skutočnosť, že prvostupňové konanie prebieha, kedy sa začalo a aká je lehota na jeho ukončenie vyrubení zistenej daňovej povinnosti, postup správcu dane a práva daňového subjektu, vyplýva zo zákona o správe daní (§ 15 ods. 13 a § 44 ods. 6

písm. b/ bod 1 zákona o správe daní), ktorého neznalosť žalobcu neospravedlňuje. Je potrebné uviesť, že ak pri podpísaní protokolu žalobca avizoval podanie hmotnoprávnych námietok k zisteniam správcu dane, avšak vo vyrubovacom konaní žiadne hmotnoprávne námietky nevzniesol ani nenavrhol do vydania prvostupňového správneho rozhodnutia vykonanie ďalších dôkazov alebo pokiaľ nepredložil žiadne iné dôkazy, na ktoré bol v rámci daňovej kontroly vyzvaný, tak nemožno hovoriť o tom, že by nebolo vykonané prvostupňové správne konanie.

Inštitút daňovej kontroly a v rámci neho podrobná úprava práv a povinností daňového subjektu ako i správcu dane, je v nadväznosti na ďalší procesný postup vyplývajúci z ustanovenia § 15 ods. 13 a § 44 zákona o správe daní koncipovaný tak, že v rámci daňovej kontroly sa vykonávajú úkony totožné s úkonmi vyrubovacieho konania podľa § 41 ods. 1 a 2 zákona o správe daní. Protokol o výsledku daňovej kontroly musí obsahovať pre správcu dane dostatočný podklad pre vyrubenie zistenej daňovej povinnosti bez toho, aby sa už raz vykonané dokazovanie muselo nehospodárne opakovať. Po jeho prerokovaní zákon predpokladá hneď ďalšie štádium v rámci daňového procesu, a to pokračovanie vyrubovacím konaním podľa § 44 zákona o správe daní, pričom zákon určuje lehotu na vydanie rozhodnutia a jeho formu v závislosti od výsledku kontrolných zistení. Táto skutočnosť nebráni daňovému subjektu využiť svoje právo na predloženie dôkazov podporujúcich jeho tvrdenia, i keď by tak mal urobiť predovšetkým v rámci daňovej kontroly. Zákon o správe daní mu nezakazuje predkladať dôkazy po ukončení daňovej kontroly, avšak dispozícia týmto právom je daňovom subjekte a nie na správcovi dane, a to obzvlášť v prípade, ak správca dane považuje výsledky dokazovania zahrnuté v protokole o daňovej kontrole za dostatočné.

Dokazovanie je procesným prostriedkom, ktorého zásady platia vo všetkých fázach správy daní, či už v rámci daňovej kontroly alebo v rámci daňového konania, pričom dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly zosumarizované v protokole o jej výsledku majú rovnakú dôkaznú silu ako dôkazy vykonané v rámci daňového konania. Protokol je zákonný podklad pre pokračovanie vo vyrubovacom konaní, nakoľko pri výkone daňovej kontroly nie sú procesné práva daňového subjektu vo vzťahu k vykonávanému dokazovaniu nijako oslabené. Protokol o výsledku daňovej kontroly je preto plnohodnotným zákonným podkladom pre rozhodnutie

správca dane pre vyrubenie zistenej daňovej povinnosti, ak o jeho obsahu a vykonanom dokazovaní nemá správca dane pochybnosti a daňový subjekt nedá podnet na jeho doplnenie.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti odvolací súd sa stotožňuje s právnym názorom krajského súdu v tom, že žalobný návrh žalobcu je nedôvodný a je potrebné uviesť, že žalovaný správny orgán sa v odvolacom konaní transparentným spôsobom vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu. Odvolací súd považuje za potrebné vzhľadom na námietky žalobcu ohľadne hodnotenia jednotlivých dôkazných prostriedkov žalovaným ako i krajským súdom uviesť, že krajský súd ako i žalovaný zákonným spôsobom vyhodnotili jednotlivé dôkazné prostriedky a rozhodli v súlade so zákonom. Žalobca si totiž nevedomil, že správca dane ako i žalovaný správny orgán nemajú v podstate výhrady voči tomu, žeby búracie práce boli vykonané a realizované, avšak na rozdiel od daňového subjektu správne, vzhľadom na vykonané dokazovanie, nemohli sa stotožniť však s názorom žalobcu, že predmetné zdaniteľné plnenie by boli vykonali obchodné spoločnosti P. s.r.o., ako i B. –S. s.r.o. V danom prípade totiž zákon o DPH stanovuje prísne kritériá pre uplatnenie odpočtu dane a preto nestačí príslušný daňový obchod doložiť iba účtovnými dokladmi ale v danom prípade musia byť splnené i materiálne podmienky, to znamená, že príslušné zdaniteľné plnenie vykonal subjekt, ktorý si odpočet dane i uplatňuje. Táto materiálna podmienka v danom prípade zo strany žalobcu preukázaná nebola a vzhľadom na uvedené skutočnosti je nesporne preukázané, že príslušný dodávateľia P. s.r.o., ako i B.-S., s.r.o., príslušné zdaniteľné plnenie – búracie práce v areáli spoločnosti A. rozhodne nevykonali.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti Najvyšší súd SR ako súd odvolací rozsudok krajského súdu ako súladný so zákonom v zmysle ustanovenia § 219 ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. potvrdil.

O trovách konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s ustanovením § 224 ods. 1 O.s.p. za použitia ustanovenia § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému správne orgánu náhrada trov v odvolacom konaní nevznikla.

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

V Bratislave dňa 15. júna 2011

JUDr. Elena Kováčová, v. r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Nikoleta Adamovičová