

|                            |                                |
|----------------------------|--------------------------------|
| Súd:                       | Najvyšší súd SR                |
| Spisová značka:            | 4Sžf/84/2012                   |
| Identifikačné číslo spisu: | 3012200174                     |
| Dátum vydania rozhodnutia: | 18.06.2013                     |
| Meno a priezvisko:         | JUDr. Ida Hanzelová            |
| Funkcia:                   | sudca                          |
| ECLI:                      | ECLI:SK:NSSR:2013:3012200174.1 |

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a JUDr. Jozefa Milučkého v právnej veci žalobcu: UP LINE, s.r.o. so sídlom Š. Závodníka 20, Prievidza, zastúpeného Advokátskou kanceláriou JURIKA & KELTOŠ, s.r.o. so sídlom Mickiewiczova 2, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom Vázovova č. 2, Bratislava, o preskúmanie zákonnosti žalovaného č. I/226/20066-136471/2011/990618-r zo dňa 14. decembra 2011, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/39/2012-44 zo dňa 10. októbra 2012, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/39/2012-44 zo dňa 10. októbra 2012 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 .

### Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne (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 Daňového riaditeľstva Slovenskej republiky, právneho predchodcu žalovaného, ako i zrušenia prvostupňového rozhodnutia, dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Trenčín - pobočka Prievidza (ďalej aj „správca dane“) č. 675/230/69586/11/Bir zo dňa 26. augusta 2011, 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“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2010 v sume 1 616,48 Eur a nebol mu priznaný uplatnený nadmerný odpočet DPH v sume 32 495,60 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho konania podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní 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 § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení účinnom do 31.12.2010 (ďalej len „zákon o DPH“) z dôvodu, že odviedol nižšiu daň z pridanej hodnoty zo zdaniteľných

obchodov pre daňový subjekt L. U., Prievidza. Ďalej porušil ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a) zákona o DPH tým, že si uplatnil odpočítanie dane z priamych nákladov a provízií od dodávateľa JT &T, s.r.o. Bratislava na základe ním vystavených faktúr č. 10/023, 10/029 a 10/036, ktorých reálny základ v rámci preverovania správcu dane nebol preukázaný.

Krajský súd v Trenčíne 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 zhrnul obsah administratívneho spisu a dôkazy, ktoré vzal do úvahy pri prieskume zákonnosti napádaných správnych rozhodnutí. Medze súdneho prieskumu a sporné otázky medzi účastníkmi krajský súd určil na preverenie namietaných skutočností,

- či žalobca odviezol nižšiu DPH zo zdaniteľných obchodov fakturovaných faktúrami č. 28/2010, č. 35/2010 a č. 51/2010 pre podnikateľa L. U. a tým porušil § 19 ods. 1 zákona o DPH,

- či si uplatnil nárok na odpočet DPH z faktúr č. 10/023, č. 10/029, č. 10/036 v sume 33 507,82 Eur (10 131,87 Eur + 17 149,06 Eur + 6 226,89 Eur) v súlade so zákonom o DPH, a teda či postup správcu dane ako aj žalovaného, keď napadnutými rozhodnutiami znížili žalobcovi jeho nadmerný odpočet DPH o sumu 32 495,60 Eur, bol v súlade so zákonom o DPH. Pre posúdenie veci bolo rozhodné, či žalobca splnil podmienky podľa § 49 ods. 2, písm. a) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 zákona o DPH, t. j. či sa uskutočnilo medzi žalobcom ako platiteľom dane a dodávateľom spol. JT &T s.r.o. zdaniteľné plnenie v zmysle zákona o DPH.

Krajský súd konštatoval, že pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia vo vzťahu k určeniu vlastnej daňovej povinnosti žalobcu v sume 1 616,48 Eur „prihliadol na obsah Zmluvy o dielo č. 13-112007, ktorú uzavreli L. U. ako klient a žalobca ako dodávateľ, pričom predmet zmluvy - Facility management - bol medzi zmluvnými stranami dohodnutý v článku II uvedenej zmluvy. Cena zmluvy bola dohodnutá v článku IV tak, že za riadne vykonanie, odborné a úplné vykonanie diela pre oblasti: technická správa budov, upratovacie služby, recepcia, zaplatí klient dodávateľovi dohodnutú cenu 200 000,- Sk (6 638,80 Eur) mesačne bez DPH (bod 4.1. zmluvy). V bode 4.3 zmluvy bolo uvedené, že dodávateľ je platcom DPH. Podľa bodu 9.2 zmluvy, zmluvu možno meniť alebo dopĺňať len písomným dodatkom po dohode oboch zmluvných strán.“

Podľa krajského súdu „žalobca v rámci daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom, alebo súdnom konaní nepreukázal, že zmluvné strany sa dohodli na inom rozsahu poskytovaných služieb a na inej cene za Facility management, ako boli dohodnuté v Zmluve o dielo č. 13-112007. Súd sa preto nestotožnil s tvrdením žalobcu, že základom dane je cena, ktorú žalobca prijal na základe ním vystavených faktúr č. 28/2010, č. 35/2010 a č. 51/2010 pre klienta L. U. na základe skutočne vykonaných služieb, a teda daň z plnenia, ktoré neprijal a nemohol prijať, nebol povinný priznať a odviesť.“ Naopak, krajský súd konštatoval súlad právneho záveru vyplývajúceho z napadnutého rozhodnutia a zákona o DPH, nakoľko „základ dane je cena dohodnutá zmluvnými stranami v Zmluve o dielo č. 13-1/2007, a to v sume 200 000,- Sk (6 638,80 Eur) mesačne, zmluvné strany sa na zmene zmluvy nedohodli, preto k základu dane je potrebné pričítať 19 %-nú DPH, keďže žalobca je platcom DPH. Je zrejmé, že faktúry boli vystavené v rozpore s uzavretou Zmluvou o dielo č. 13-1/2007, Ing. Martina Müllerová, konateľka žalobcu, v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 27. júna 2011 sama pripustila nedôslednosť alebo tzv. administratívnu chybu pri vystavovaní faktúr.“

V súvislosti s namietaným nepriznaním žalobcom uplatneného nadmerného odpočtu za kontrolované zdaňovacie obdobie, prvostupňový súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia „prihliadol na Zmluvu o dielo č. 34-6/2010, ktorú uzavrel žalobca ako objednávateľ a spol. JT &T s.r.o. Podľa čl. III. predmetom zmluvy bol záväzok zhotoviteľa: sprostredkovanie, obstaranie a zabezpečenie manažérskych činností z pozície generálneho realizátora pre realizáciu stavby podľa stavebného povolenia č. (neuvedené). Miesto plnenia ulica Ľudovíta Štúra 15, LV č.4679. Zmluvné strany si upravili cenu diela v článku VII tak, že cena za vykonanie diela zhotoviteľom je predbežne určená na základe vzájomnej dohody zmluvných strán. Provízia je stanovená na 1,5 % z objemu investícií (bod VII. 1. a 3).“

Krajský súd poukázal na skutočnosť, že žalobca v rámci daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom alebo súdnom konaní neuviedol výšku vzájomne dohodnutej ceny za zhotovenie diela a ani objem investícií, z

ktorých mala byť vypočítaná provízia. Konštatoval, že „pre posúdenie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného je rozhodujúce, či žalobca v súlade so zákonom uplatnil nárok na odpočet DPH (§ 49 ods. 1 a 2, písm. a), zákona o DPH), t.j. či bez akýchkoľvek pochybností preukázal, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení. Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane preveril skutočné dodanie zdaniteľných obchodov zhotoviteľom - spol. JT & T s.r.o. - na stavbe domu na ul. Ľ. Štúra v Prievidzi a za tým účelom vykonal rozsiahle dokazovanie. Žalobca na výzvy správcu dane počas daňovej kontroly, aby preukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov, zostal nečinný. Až v písomnom vyjadrení k Protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly žalobca žiadal vykonať dokazovanie za účelom preukázania uskutočnenia zdaniteľného obchodu a vypočítuť štatutárnych zástupcov subdodávateľov, ktorý pre zhotoviteľa diela - spol. JT & T s.r.o. - dodávali tovar a služby a súčasne žiadal zabezpečiť účtovníctvo spol. JT & T s.r.o. v elektronickej podobe. Správca dane sa s dôvodmi uvedenými žalobcom vo vyjadrení vysporiadal v dodatku k Protokolu. Žalobca v dôvodoch žaloby namietal, že uplatnil právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy v súlade s § 15 ods. 10 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov. Súd v súvislosti s uvedeným žalobným dôvodom uvádza, že kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dokazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety (§ 15 ods. 6, písm. e), zákona o správe daní). Opakovane je potrebné uviesť, že žalobca v priebehu daňovej kontroly bol pasívny, nepredložil k faktúram žiadne dôkazy, ktorými by preukázal priame náklady (investície) zhotoviteľa do diela, hoci tak na základe výzvy správcu dane mohol urobiť. Tento postup nie je v rozpore so zákonom, pretože správca dane nerozšíril náležitosti faktúry, ktoré upravuje ust. § 71 zákona o DPH, ale vyzýval žalobcu na odstránenie nedostatkov a na preukázanie uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Je nespochybniteľné, že správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, vypočítal zástupcov subdodávateľských spoločností na preukázanie skutočností, ktoré bol povinný preukázať žalobca ako platiteľ dane (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov). Súd poukazuje na odôvodnenie dodatočného platobného výmeru ako aj na odôvodnenie napadnutého rozhodnutia na str. 6 a 7. Preto nebolo možné prihliadnuť na žalobcove tvrdenie, že správca dane nevykonal navrhnuté dokazovanie podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní a poplatkov.“

Krajský súd tvrdenie žalobcu o nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia z dôvodu, že žalovaný riadne nevyhodnotil zistenia z daňovej kontroly, neuviedol akými úvahami sa pri ich hodnotení riadil, označil za účelové a s odvolaním sa na ustálenú rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky uviedol, že protokol o zisteniach z daňovej kontroly je jedným z podkladov na začatie daňového konania (§ 15 ods. 13 zákona o správe daní) a súčasne predstavuje zákonom označený dokazný prostriedok (§ 29 ods. 4 zákona o správe daní). Podľa prístupného súdu obsah protokolu o daňovej kontrole je výsledkom komplexného zisťovania skutkového stavu, ale aj s tým súvisiacej interpretácie daňových a iných právnych predpisov. V protokole o zisteniach z daňovej kontroly sa uplatňuje zásada hodnotenia dôkazov správcou dane, s ktorými sa stotožnil aj žalovaný.

Krajský súd súdny prieskum napádaných správnych rozhodnutí uzavrel zistením, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny záver, s ktorým sa krajský súd stotožnil a v podrobnostiach naň poukázal.

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

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 rozsudok krajského súdu na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, resp. nezistil skutkový stav dostatočne a jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci. Žalobca krajskému súdu vytýka, že tento sa pri prieskume zákonnosti napádaných správnych rozhodnutí obmedzil výlučne len na skúmanie, či zo strany žalobcu

došlo alebo nedošlo k odvedeniu dane, resp. k uplatneniu nároku na nadmerný odpočet DPH v súlade so zákonom (skúmal len splnenie hmotnoprávnych podmienok na vydanie rozhodnutia), pričom v rozpore s predmetom konania podľa druhej hlavy piatej časti OSP neskúmal žalobcom v odvolaní proti prvostupňovému správne rozhodnutiu a v žalobe namietaný procesný postup žalovaného. Žalobca v odvolaní aj v žalobe namietal, že správca dane nevykonával vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly žalobcom navrhované dokazovanie výsluchom subdodávateľov, zabezpečením účtovníctva zhotoviteľa v jeho elektronickej podobe a pod., ktorých vykonanie navrhol riadne a včas v súlade s § 15 ods. 5 písm. c) a § 15 ods. 10 zákona o správe daní. Z odôvodnenia dodatočného platobného výmeru žalobcovi vyplýva, že správca dane vykonával dokazovanie výlučne len vo vzťahu k žalobcovi a jeho zmluvnému partnerovi, spoločnosti JT&T s.r.o., a jej konateľom, a to výzvami, resp. dopytmi na predloženie dokladov a pod., pričom výsluch navrhovaných svedkov nevykonával. Naopak, z odôvodnenia napadnutého prvostupňového správneho rozhodnutia nevyplýva, aké konkrétne zistenia, z kontrol predchádzajúcich zdaňovacích období vykonaných správcom dane u žalobcu, v tomto konaní zohľadnil a v akom rozsahu. Tieto zistenia, označenie subjektov vypočutých správcom dane a úkony správcu dane realizované v konaní týkajúcom sa iného zdaňovacieho obdobia (I. štvrťrok 2010), sa nachádzali až v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného, vydaného v rámci odvolacieho daňového konania. O týchto dôkazoch sa tak žalobca dozvedel až z druhostupňového správneho rozhodnutia. Tu žalobca namietal, že ani v tomto konaní nemal možnosť klásť týmto svedkom pri vypočúvaní otázku a z okruhu týchto osôb je zrejmé, že ich žalobca vypočúť nenavrhol a ich vyjadrenia (otázka spolupráce týchto subjektov so spoločnosťou SUNEDU s.r.o., t. j. dodávateľom žalobcu do marca 2010) sú pre zistenie oprávnenosti nároku žalobcu na nadmerný odpočet DPH za obdobie II. štvrťroku 2010 absolútne nepodstatné. V tejto súvislosti žalobca napáda postup prvostupňového súdu, ktorý sa s námietkou žalobcu o použití dôkazov získaných v inom daňovom konaní, vo vzťahu k inému zdaňovaciemu obdobiu, ako i s námietkou o nevykonaní ním navrhovaných dôkazov ku kontrolovanému II. štvrťroku 2010, nevysporiadal, len stroho odkázal na zistenia správcu dane v konaní za I. štvrťrok 2010. Žalobca nesúhlasí s tvrdením žalovaného a krajského súdu o jeho pasivite v daňovom konaní, nakoľko dôkazy požadované správcom dane žalobca sám bez súčinnosti správcu dane nemal možnosť zabezpečiť, keďže disponoval len faktúrami svojho dodávateľa. Podľa žalobcu správca dane porušil jeho právo na spravodlivé konanie, keď v rozpore s ust. § 29 ods. 2 zákona o správe daní nedostatočne zistil skutkový stav, nevykonával žalobcom navrhované dôkazy a v preskúmanom daňovom konaní boli porušené jeho práva vyplývajúce mu z ust. § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní nevykonaním dokazovania výsluchom žalobcom navrhovaných svedkov, ktorým žalobca nemohol klásť otázku.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu z 11.12.2012 navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe, ktorej dôvody sú totožné s dôvodmi odvolania žalobcu.

K žalobcom namietanému použitiu dôkazov vykonaných v súvislosti s daňovou kontrolou iného zdaňovacieho obdobia (I. štvrťrok 2010) ako v preskúmanej veci žalovaný doplnil, že tieto dôkazy v napadnutom druhostupňovom správnom rozhodnutí uviedol len z dôvodu, že samotný žalobca v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru namietal, že správca dane mal zohľadniť zistenia za uvedené zdaňovacie obdobie. Podľa žalovaného dôvodom nebolo rozšírenie získaných dôkazov, ale vyrovnanie sa s námietkou žalobcu v odvolaní. Skutočnosti, ktoré správca dane pre zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2010 zistil (preverení dodávateľa SUNEDU s.r.o. Prievidza, ktorý mal v zmluve o dielo č. 02-28/2008 z 20.08.2008 obdobne stanovené povinnosti ako spoločnosť JT&T s.r.o. Bratislava a jeho subdodávateľa Romana Veleka a preveril aj všetkých ostatných poddodávateľov Romana Veleka), nemali vplyv na preskúmané rozhodnutie v tejto veci a nemali za následok neuznanie odpočítania dane za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2010. V tejto súvislosti žalovaný uviedol, že žalobcovi neboli upreté žiadne procesné práva, pretože so zistenými skutočnosťami bol riadne oboznámený už v priebehu daňovej kontroly zdaňovacieho obdobia I. štvrťrok 2010.

Žalovaný v tejto veci, pre zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2010, za rozhodné považuje zistenie, že spoločnosť JT&T s.r.o. neuskutočnila fakturované zdaniteľné obchody, nevykonávala činnosti, ku ktorým sa zaviazala v zmluve, napr. nevedla stavebný denník. Žalovaný opätovne poukázal na výpoveď konateľa uvedenej spoločnosti, Ing. Juraja Toráča, ohľadne textu na faktúre v zmysle, že text faktúry je „určite administratívna chyba“.

Faktúry predložené žalobcom odkazovali na ustanovenia zmluvy, ktoré nekorešpondovali s dodanými zdanieľnými obchodmi žalobcovi v predmetnom zdaňovacom období. Provízia podľa zmluvy bola stanovená percentom a z predložených dokladov nie je zrejmý základ zrealizovaných dodávok, z ktorých mala byť určená, pretože vo faktúre predloženej žalobcom neboli uvedené konkrétne zdanieľné obchody, z ktorých by bolo možné fakturované dodávky konkretizovať. Žalovaný nepovažuje postup správca dane za vyžadovanie ďalších dôkazov od žalobcu nad rámec jeho možností alebo stanovený zákonom, ale za možnosť daní žalobcovi na preukázanie jeho tvrdení. Žalovaný poukázal na to, že správca dane preveroval skutočné zdanieľné obchody vykonávané na stavbe Ľudovíta Štúra 15, Prievidla, vyhodnotil jediný existujúci stavebný denník vedený spoločnosťou Palette - Stav, s.r.o. Prievidla a tiež skutočných dodávateľov a subdodávateľov na tejto stavbe a zistil, že fakturované dodávky, z ktorých si žalobca uplatnil odpočítanie DPH, neboli v skutočnosti dodané.

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](http://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 súde 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).

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

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 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 správca 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. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správca dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej

povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

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

Podľa § 15 ods. 6 zákona 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).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. c) zákona o DPH 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 ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a.

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 daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2010 DPH, predovšetkým či neboli porušené práva žalobcu navrhovať a predkladať dôkazy počas daňovej kontroly (§ 15 ods. 5 písm. c) a § 15 ods. 10 zákona o správe daní) a či bol zo strany správcu dane dostatočne zistený skutkový stav potrebný na zákonné rozhodnutie vo vzťahu k žalobcom uplatnenému odpočtu DPH. Podľa žalobcu týmto namietaným porušením žalobcových práv v správnom konaní sa krajský súd pri súdnom prieskume nezaoberal. Vecnú stránku určenia predmetnej daňovej povinnosti a aplikáciu hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH na zistený skutkový stav žalobca v podanom odvolaní proti rozsudku krajského súdu nenapáda.

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.

Zo sporných faktúr vystavených dodávateľom žalobcu, spoločnosťou JT&T s.r.o., postupne za mesiace apríl až jún 2010 vyplýva uvedený predmet fakturácie, ktorým je po prvé - priame náklady dodávateľa podľa čl. VII., odst. 3 (taký odsek sa v predmetnej zmluve o dielo nenachádza - poznámka odvolacieho súdu) a po druhé provízia podľa čl. VII., bod 3 predmetnej zmluvy o dielo, čo podľa zmluvy predstavuje 1,5 % z objemu investícií. V článku III. bod 1 zmluvy o dielo je predmet uvedenej zmluvy definovaný ako záväzok zhotoviteľa (JT&T s.r.o.): „sprostredkovanie, obstaranie a zabezpečenie manažérskych činností z pozície generálneho realizátora pre realizáciu stavby podľa stavebného povolenia č.....“

Je zrejmé, že z takto široko a neurčito vymedzeného predmetu zdaniteľného plnenia, vo vzťahu k určeniu fakturovaných nákladov dodávateľa žalobcu a výšky provízie z objemu investícií, je pre účely preverenia realizácie zdaniteľného plnenia a oprávnenosti nároku uplatneného odpočtu DPH, resp. pre účely zistenia dane (v súlade s účelom správy daní a daňovej kontroly vyplývajúcej z ust. § 1a písm. c) a § 15 ods. 1 zákona o správe daní) takmer nemožné zistiť základ, z ktorého sa predmetnou zmluvou určuje cena za dohodnuté služby, a teda vo vzťahu k administratívnej povinnosti vyplývajúcej zo zákona o DPH pre platiteľov, i základ pre výpočet DPH. Vo sfére obchodných vzťahov je na vôli zmluvných strán, ako si určia výpočet ceny za dohodnutý predmet plnenia a zároveň je na odberateľovej slobodnej vôli, či pristúpi na takto nejasne formulovaný spôsob určenia ceny za služby, ktorý môže spôsobiť

obtiažnosť až nemožnosť kontroly opodstatnenosti služieb fakturovaných dodávateľom. Avšak pre účely preukázania vierohodnosti účtovaných prípadov a reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení vo sfére administratívneho, daňového práva, obzvlášť pre účely DPH, kedy pre uplatnenie nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty musí platiteľ dane splniť zákonné podmienky (§ 49 ods. 1, ods. 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a), § 71 zákona o DPH) a s prihliadnutím na dôkazné bremeno zaťažujúce platiteľa, je nevyhnutné s odbornou starostlivosťou viesť účtovné záznamy preukazným spôsobom a tak zabezpečiť podklady na preukázanie platiteľom deklarovaných zdaniteľných obchodov. A týmto nárokom zákona bolo v tomto prípade potrebné podriadiť dokazovanie na preukázanie oprávnenosti nároku žalobcu na uplatnený odpočet DPH.

Vzhľadom na uvedené možno konštatovať, že správca dane správne postupoval, ak sa snažil zistiť, z akých plnení a v akej cene, pozostávala cena fakturovaná žalobcovým dodávateľom. Nebolo vinou daňových orgánov, že žalobca a jeho dodávateľ nemali k dispozícii doklady preukazujúce uskutočnenie konkrétnych investícií na účet dodávateľa, z ktorých sa mala vypočítať cena fakturovaných služieb. Pre účely určenia dane to boli potrebné informácie, ktoré žalobca ani jeho dodávateľ nevedeli preukázať.

Z obsahu administratívneho spisu odvolaciemu súdu vyplýva, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly viac krát informovaný o výsledkoch vykonaného dokazovania, o výpovedi konateľa jeho dodávateľa, Ing. Toráča, ktorý sám potvrdil chybu vo vystavovaní faktúr a odcudzenie potrebných účtovných dokladov na preukázanie plnení, ktoré za účelom vykonania služieb pre žalobcu mal prijať, ako i to, že nevedol dohodnutý stavený denník, pričom odkázal na stavebné denníky iných dodávateľských spoločností. K týmto zisteniam žalobca v priebehu daňovej kontroly nemal zásadné vyjadrenia, pripomienky ani návrhy na doplnenie dokazovania.

Vo vzťahu k návrhu žalobcu na doplnenie dokazovania vo vyjadrení k protokolu o výsledku daňovej kontroly odvolací súd konštatuje, že správca dane sa so všetkými návrhmi a námietkami žalobcu podrobne vysporiadal; presne je z dodatku k protokolu, z prvostupňového správneho rozhodnutia ako i z predkladacej správy správcu dane k podanému odvolaniu žalobcu zrejmé, ako vyhodnotil jednak vykonané dôkazy s prihliadnutím na ich vierohodnosť, tak i návrhy na vykonanie jednotlivých dôkazov a v kontexte dosiaľ vyplynulých zistení riadne odôvodnil, prečo ten ktorý dôkaz nevykoná (správca dane nie je pri vykonávaní dokazovania viazaný návrhmi daňového subjektu § 29 ods. 2 in fine zákona o správe daní). Odmietnutie vykonať navrhované dôkazy správca dane vo vzťahu k meritu preskúmvanej veci odôvodnil logicky a bez rozporu s prihliadnutím na požiadavky zákona o DPH a procesné práva žalobcu. Odvolací súd považuje návrh žalobcu na vypočutie 22 subdodávateľov žalobcovho dodávateľa služby za požiadavku nad rámec zákona, nakoľko nie je úlohou správy daní pri preverovaní podkladov na správne určenie dane zabezpečovať kontrolovanému daňovému subjektu podklady, ktoré má si tento zabezpečiť pre účely určenia fakturovanej ceny, obzvlášť ak ani tieto nekorešpondujú s dokladmi jeho dodávateľa.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úloha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Námietku žalobcu ohľadne použitia v preskúmvanom konaní jemu neznámych zistení z preverovania DPH iného zdaňovacieho obdobia ( spoločnosť SUNEDU s.r.o., I. štvrťrok 2010) odvolací súd považuje za irelevantnú, nakoľko tieto zistenia neboli podkladom pre vydanie napádaných správnych rozhodnutí, navyše s prihliadnutím na jeho prvotný návrh, aby tieto zistenia bral správca dane do úvahy, sa javí ako účelová.

Z administratívneho spisu vyplýva, 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).

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, nakoľko 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 prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na vyššie uvedené v spojení s citovanými ustanoveniami zákonov Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací po preskúmaní napadnutých rozhodnutí správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že námietky žalobcu vznesené v odvolaní proti prvostupňovému rozsudku nie sú dôvodné a preto rozhodol podľa § 219 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.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.