



ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Eriky Čanádyovej a JUDr. Milana Moravu, v právnej veci žalobcu: **J. S. - J.**, miesto podnikania K.N.M., IČO: X., *zastúpeného JUDr. P. D., advokátom so sídlom Ž.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, Nová ul. č. 13, 975 04 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného **č. I/228/9808-60927/2009/993169-r zo dňa 11.júna 2010**, na odvolanie žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/55/2009-58 zo dňa 15. júna 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/55/2009-58 zo dňa 15. 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 :

Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného o potvrdení rozhodnutia Daňového úradu Kysucké Nové Mesto č. 655/230/2437/09/Mack zo dňa 27.02.2009, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi 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 (ďalej len „zákon o správe daní“) rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie mesiaca apríl 2005 v sume 27 628,22 Eur. Dôvodom zvýšenia daňovej povinnosti bolo neuznanie daňových dokladov v kontrolovanom zdaňovacom období - faktúr vystavených dvoma dodávateľmi žalobcu, a to od obchodných spoločností P., s.r.o. so sídlom v D. K. (účtované tri faktúry spolu v sume 1 628 000,- Sk z toho uplatnená suma odpočtu DPH v sume 259 932,84 Sk) za búracie práce vykonané v areáli spoločnosti A. S. Ing. M. L. a B.-S., s.r.o. so sídlom v P. (účtované tri faktúry spolu v sume 3 585 000,- Sk z toho uplatnená suma odpočtu DPH v sume 572 394,90 Sk) za búracie práce vykonané na základe zmluvy o dielo.

Krajský súd v odôvodnení odvolaním napadnutého rozsudku konštatoval, že sa stotožňuje s rozhodnutím žalovaného a považuje ho za vecne správne. Taktiež procesný postup daňových orgánov na prvom a druhom stupni bol vykonaný v súlade s procesnými predpismi a práva žalobcu neboli porušené. Podľa názoru prvostupňového súdu správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie na preverenie základu kontrolovanej daňovej povinnosti, resp. oprávnenosti uplatneného nadmerného odpočtu DPH, z ktorého vyplynulo, že sporné zdaniteľné plnenia neboli realizované. Správny orgán vyhodnotil výsledky dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly v súlade s hmotnoprávnym predpisom (§ 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) a § 71 citovaného zákona). Z obsahu administratívneho spisu prvostupňovému súdu vyplynulo, že žalobca bol správcom dane v priebehu daňovej kontroly niekoľkokrát vyzvaný, aby preukázal svoje tvrdenia návrhom na vykonanie dôkazov, prípadne aby doložil vierohodné dôkazy preukazujúce vykonanie sporných búracích prác. Keďže žalobca na uvedené výzvy uviedol, že iné dôkazy nemá, správca dane správne vyhodnotil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, ktoré mu vyplýva z ustanovenia § 29 ods. 8 zákona o správe daní, nakoľko účtovné záznamy a doklady predkladané žalobcom boli dôkazmi vykonanými správcom dane a prostredníctvom dožiadaných daňových úradov spochybnené a vyvrátené. Podľa názoru krajského súdu žalobca svoje práva kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce z ust. § 15 ods. 5 zákona o správe daní aktívne využíval, bol správcom dane upovedomený o konaní výsluchov svedkov a spolu s jeho právnym zástupcom sa na ňom zúčastnil. Žalobca bol konfrontovaný so svedkom Ing. P., pričom sa nepodarilo odstrániť rozpory v jeho tvrdeniach a výsledok dokazovania výsluchom svedka nepotvrdil tvrdenia žalobcu. Žalobcovi podľa názoru súdu neboli upreté žiadne procesné práva, ktoré

v žalobe uvádzal, žalobca bol oboznámený v priebehu daňovej kontroly so všetkými dôkazmi, mal možnosť sa k nim vyjadriť. Výsluch svedka Ing. P. bol uskutočnený v prítomnosti žalobcu a jeho právneho zástupcu (prvostupňový súd týmto považoval pochybenie správcu dane, keď prvý výsluch uvedeného svedka vykonal dožiadaný správca dane bez prítomnosti žalobcu, za odstránený), pričom na výsluch svedka Ing. T. bol taktiež predvolaný, avšak svoje právo byť prítomný na výsluchu a konfrontovať vzájomné výpovede žalobca nevyužil. Tvrdenie žalobcu s poukazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn.: I ÚS 238/2006 -39, že neprebehlo prvostupňové daňové konanie, krajský súd považuje za účelové, nakoľko pri záverečnom prerokovaní protokolu z daňovej kontroly dňa 17.02.2009 žalobca neuviedol, že žiada vykonať ďalšie dokazovanie, naopak sám uviedol, že ďalšie listinné dôkazy nemá. Krajský súd bral pri rozhodovaní o žalobe do úvahy, že žalobca bol v priebehu daňovej kontroly nečinný, pričom upresnil meno svedka S. L. údajne jednajúceho za dodávateľa B.-S., s.r.o. až v žalobe, avšak z vykonaného dokazovania vyšlo na javo, že konatelia uvedeného dodávateľa nesplnomocnili žiadnu osobu na zastupovanie ich spoločnosti. Krajský súd mal za to, že správne orgány dostatočne zistili skutkový S. veci na základe vykonaného dokazovania, v rámci ktorého nedošlo k namietaným porušeniam procesných práv žalobcu a preskúmané rozhodnutie žalovaného ako i prvostupňového správneho orgánu sú vydané v súlade s hmotnoprávnym predpisom a zákonným spôsobom.

Proti rozsudku krajského súdu žalobca podal prostredníctvom právneho zástupcu v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodu podľa § 250j ods. 2 písm. a) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“; žalobca uvádza žalobné dôvody podľa § 205 ods. 1 a ods. 2 písm. d) a f) OSP) a navrhuje napadnutý rozsudok zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na nové konanie. Žalobca považuje rozhodnutie prvostupňového súdu za nesprávne a namieta zákonnosť prvostupňového správneho konania z dôvodov:

- porušenia procesných práv žalobcu predovšetkým tým, že nemohol preukázať svoje tvrdenia v priebehu prvostupňového daňového konania, nakoľko toto neprebehlo. Žalobca poukazuje na to, že daňová kontrola nie je daňovým konaním a prvostupňový orgán zúžil prvostupňové daňové konanie len na vydanie dodatočného platobného výmeru bez vykonania ďalšieho dokazovania podľa § 29 zákona o správe daní a bez toho, aby sa žalobca mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom. V súvislosti s týmto namietaným porušením procesných práv žalobcu, tento dáva súdu

do pozornosti nález Ústavného súdu SR sp. zn.: I ÚS 238/2006 -39, s ktorým je v tomto prípade konanie prvostupňového daňového orgánu v rozpore.

- porušenia procesných práv žalobcu tým, že v priebehu výkonu daňovej kontroly nebola zo strany správcu dane zabezpečená účasť žalobcu alebo jeho právneho zástupcu na výsluchoch svedkov vedených na dožiadaných daňových úradoch.
- nedostatočne odôvodneného dodatočného platobného výmeru, pretože správca dane pri hodnotení dôkazov opomenul skutočnosť, že búracie práce sa vykonali, a obmedzil sa len na skutočnosť, že žalobcom predložené doklady boli spochybnené. Správca dane ďalej neskúmal, kým boli búracie práce vykonané, čo je podľa názoru žalobcu v rozpore so zásadou objektívnej pravdy. Žalobca má za to, že správca dane mal odstrániť rozpory v tvrdeniach žalobcu a vypočutých svedkov, prípadne vyvodiť trestnoprávne dôsledky podaním trestného oznámenia. Podľa názoru žalobcu, správca dane v prvostupňovom konaní nepostupoval podľa § 29 zákona o správe daní, podľa ktorého správca dane vykonáva dokazovanie, a nie naopak, že kontrolovaný daňový subjekt dokazuje svoje tvrdenia správcovi dane. Žalobca uvádza, že týmto spôsobom, keď správca dane nevykonával v prvostupňovom konaní dokazovanie, žalobcovi bolo znemožnené splniť si svoju povinnosť na preukázanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie a vyrubenie dane (žalobca uvádza § 29 ods. 8 zákona o správe daní), 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.
- žalobca v ďalšom konaní bude požadovať vypátranie a stotožnenie osôb S. V. a S. L., ktorí by preukázali hodnovernosť jeho tvrdení o uskutočnení búracích prác žalobcom označenými subdodávateľmi.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd podľa § 10 ods. 2 OSP preskúmal v medziach odvolania napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§250ja ods. 2 OSP), pričom deň

vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a 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).

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

Podľa § 219 ods. 2 OSP, 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 § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Podľa čl. 48 ods. 2 prvá veta Ústavy SR každý má právo, aby sa jeho vec verejne prerokovala bez zbytočných prietáhov a v jeho prítomnosti a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

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 prvé dve vety zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu 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.

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).

Podľa § 15 ods. 13 zákona o správe daní (v znení účinnom do 28.02.2009) daňová kontrola je ukončená dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane podľa pomôcok (§ 29 ods. 6) je ukončené dňom prerokovania protokolu s daňovým subjektom alebo jeho zástupcom. Určenie dane dohodou je ukončené dňom spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5). **Dňom nasledujúcim po dni prerokovania protokolu** alebo dňom nasledujúcim po dni spísania zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) **sa začína vyrubovacie konanie (§ 44)**; to neplatí, ak správca dane, ktorým je colný úrad, daňovou kontrolou zistí, že daňovému subjektu, ktorý nemá povinnosť podávať daňové priznanie podľa osobitných zákonov,^{1b)} za kontrolované zdaňovacie obdobie daňová povinnosť nevznikla. Doručenie protokolu podľa odseku 12 alebo spísanie zápisnice o dohode o výške dane (§ 29 ods. 5) sa považuje za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2). Ak sa vykonáva daňová kontrola na požiadanie orgánov činných v trestnom konaní (odsek 3), za úkon smerujúci na vyrubenie dane alebo rozdielu dane (§ 45 ods. 2) sa považuje spísanie zápisnice o začatí daňovej kontroly.

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 § 30 ods. 3 v spojení s § 30 ods. 6 a 7 zákona o správe daní rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tak ustanovuje tento zákon. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, na základe ktorých sa rozhodovalo.

Podľa § 41 ods. 1 zákona o správe daní (nazvaný Vytýkacie konanie), ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania alebo hlásenia alebo súhrnného výkazu a dokladov predložených daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

Podľa § 41 ods. 2 zákona o správe daní **vo výzve daňovému subjektu určí správca dane primeranú lehotu na vyjadrenie, ktorá nesmie byť kratšia ako pätnásť dní**, a poučí ho o následkoch spojených s neodstránením pochybností alebo nedodržaním určenej lehoty.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona o správe daní, **ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole **odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.****

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.08.2005 (ďalej len „zákon o DPH“) platiteľ môže 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 tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa 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 odseku 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.

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.

V odôvodnení odvolaním napadnutého rozsudku sa prvostupňový súd stotožnil s právnym názorom žalovaného, podľa ktorého nedošlo k namietaným porušeniam zákona a práv žalobcu. Pri záverečnom prejednaní protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly dňa 17.02.2009 sa žalobca do zápisnice vyjadril, že k hmotnoprávnym záverom protokolu má výhrady, pričom konkrétne súvislosti uvedie v ďalšom konaní. V ďalšom konaní však žalobca neuplatnil žiadne námietky, nepredložil žiadne nové dôkazy, ktoré by preukazovali, kedy, za prítomnosti akých osôb došlo k vykonaniu sporných búracích prác, pretože podľa jeho vyjadrenia ich nemal. Správca dane dôvodne pristúpil v zákonom stanovenej lehote k vydaniu dodatočného platobného výmeru.

Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly realizoval 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 jednoznačne preukázali nevierohodnosť žalobcom vedenej účtovnej evidencie a dokladov potrebných na preukázanie priznanej DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2005 a na preukázanie uplatneného nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH. Správca dane výsledky dokazovania uviedol a zhodnotil ako v protokole, tak i v dodatočnom platobnom výmere. Nie je tu na mieste opätovne a podrobne opisovať výsledky každého vykonaného dôkazu, ale možno zovšeobecnene konštatovať, že dôkazy správca dane zhodnotil v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, ovládajúcou správou daní a daňové konanie; bral do úvahy všetky vykonané dôkazy, i tie ktoré predložil žalobca alebo navrhol ich vykonanie, pričom v ich vzájomnej súvislosti vyšlo najavo, že žalobcom uvádzaní dodávateľa búracích prác tieto práce nevykonali, žalobcom predložené faktúry nevystavili, nevedli ich vo svojom účtovníctve, nepodpísali so žalobcom ním predkladané zmluvy o dielo. Výsluchom konateľov obchodných spoločností P., s.r.o. so sídlom v D. K. a B.-S., s.r.o. so sídlom v P. nebol potvrdený žiaden obchodný vzťah so žalobcom, konatelia sa so žalobcom osobne nepoznali, čo potvrdil aj žalobca, nebolo potvrdené vykonanie búracích prác v areáli spoločnosti A. S. Ing. M. L. týmito spoločnosťami, pričom svojimi výpoveďami konatelia spochybnili i písomné dôkazy predkladané žalobcom. Napr. zmluvy o dielo nepodpísali konatelia uvedených spoločností, konatelia spoločnosti B.-S., s.r.o. so sídlom v P. nespĺnoli žiadnu tretiu osobu na podpísanie zmluvy o dielo so žalobcom na výkon búracích prác. Žalobcom uvádzaného splnomocnenca dodávateľskej spoločnosti B.-S., s.r.o., S. V., konatelia tejto obchodnej spoločnosti ani nepoznali. Na základe výpovedí konateľov dodávateľských spoločností žalobcu, na základe nimi predložených listinných dôkazov ako faktúry, pečiatky, používané v čase vystavenia sporných faktúr pre žalobcu, podpisy konateľov dodávateľských spoločností, bola spochybnená dôveryhodnosť žalobcových tvrdení a listinných dôkazov, pričom správca dane nemal dôvod pochybovať o hodnovernosti výpovedí a dôkazov predložených konateľmi dodávateľských spoločností. Ani po vykonaní opätovného výsluchu konateľa obchodnej spoločnosti P., s.r.o. a jeho konfrontácii so žalobcom neboli spochybniteľné jeho vyjadrenia, ba naopak, spochybnené boli tvrdenia žalobcu ohľadne vykonania a fakturovania zdaniteľného plnenia touto spoločnosťou pre žalobcu. Na základe upovedomenia dožiadaným správcem dane

o pripravovanom výsluchu konateľa obchodnej spoločnosti B.-S., s.r.o. sa žalobca k výsluchu nedostavil a sám nevyužil svoje právo na konfrontovanie so svedkom a kladenie mu otázok v záujme odstránenia nezrovnalostí v predkladanej účtovnej evidencii žalobcu, ktorej hodnovernosť je žalobca povinný preukazovať.

Vo vzťahu k ďalším, žalobcom predkladaným listinným dôkazom, možno konštatovať, že tieto stratili výpovednú hodnotu po vykonanom dokazovaní zo strany správcu dane, predovšetkým faktúry, ktoré mali byť vystavené dodávateľmi búracích prác, spoločnosťami P., s.r.o. a B.-S., s.r.o., ako i podporné listinné dôkazy; zmluvy o vykonaní diela, splnomocnenie udelené konateľom spoločnosti Ing. J. T. pre S. V. na uzavretie zmluvy o dielo (spochybené notárskym úradom osvedčujúcim pravosti podpisov, či už konateľa spoločnosti, alebo splnomocnenca cudzej štátnej príslušnosti S. V.), živnostenské listy pre uvedené spoločnosti. V rámci ďalšieho preverovania bola spochybená samotná existencia žalobcom navrhovaného svedka konajúceho za spoločnosť B.-S., s.r.o. na základe falošne javiaceho sa splnomocnenia, S. V., predovšetkým prihlídnuc na odpoveď Úradu hraničnej a cudzineckej polície v Bratislave ohľadne zistenia pobytu žalobcom uvádzaného cudzinca a čísla pasu vyplývajúceho z listinných dôkazov predložených žalobcom.

Žalobca dokonca až v podanej žalobe žiada identifikovať a vypočuť svedka S. L., ktorého priezvisko ani iné bližšie identifikačné údaje k jeho totožnosti žalobca v priebehu daňovej kontroly, ani doposiaľ, nepredložil. Ide o zjavnú snahu preniesť dôkazné bremeno na správcu dane vo veci identifikácie oboch navrhovaných svedkov. Vzhľadom na dôkaznú situáciu, resp. výsledky dokazovania, ktoré v priebehu daňovej kontroly vyšli najavo, nemožno prvostupňovému správnyemu orgánu pričítať na vrub, že nevykonal výsluch, a ako to žalobca žiada, identifikáciu osoby S. V. Je pravdou, že výsluch daňovým subjektom navrhnutých svedkov by mal správca dane zabezpečiť, avšak táto jeho povinnosť v záujme čo najúplnejšieho zistenia podkladov pre správne určenie daňovej povinnosti nie je vzhľadom na okolnosti toho ktorého prípadu absolútna. Je potrebné skúmať súvislosť navrhovaného dôkazu k už vykonanému dokazovaniu, t. j. jeho schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania, taktiež či navrhovaný dôkaz môže lepšie ozrejmiť skúmaný skutkový stav. Takéto súvislosti žalobca netvrdil. Ďalším dôvodom, pre ktorý nie je absolútnou povinnosťou správcu dane zabezpečiť vykonanie výsluchu navrhovaného svedka, je existencia, resp. neexistencia objektívnej možnosti zabezpečiť prítomnosť vyslúchaného svedka. Pokiaľ sa svedok nachádza na území Slovenskej republiky alebo v jej jurisdikcii, je

možné za pomoci príslušných orgánov zistiť pobyt svedka a zabezpečiť jeho prítomnosť na výsluchu. Pokiaľ však zistenie pobytu cudzieho štátneho príslušníka, a vôbec jeho identifikácia, je spojená s neprímeranými ťažkosťami, je nad rámec správy daní a daňového konania strpieť, resp. neprímerane predlžovať výkon daňovej kontroly alebo daňového konania. Toto je potrebné brať do úvahy predovšetkým v kontexte úloh a povinností správcu dane pri výkone daňovej kontroly a daňového konania, ktorými nie sú za každých okolností vyhľadávať len dôkazy svedčiace v prospech daňového subjektu, prípadne za vyššie naznačených podmienok prijímať návrhy na vykonanie všetkých daňovým subjektom navrhnutých dôkazov, ale preverovať priznaný základ dane a pravdivosť daňovým subjektom vedenej účtovnej evidencie, pričom je potrebné mať neustále na zreteli, že dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte, a nie na správcovi dane. Z uvedeného dôvodu nemožno súhlasiť s názorom žalobcu, že povinnosťou správcu dane je odstraňovať rozpory vyplývajúce z výpovedí svedkov a žalobcu. Požiadavka žalobcu na vypátranie pobytu a stotožnenie osôb S. V. a S. L. je účelová, pretože pátranie po osobách, ktoré nie sú podrobne špecifikované, nie je účelom ani procesnou možnosťou v rámci správy daní alebo daňového konania. Otázku, k čomu môžu tieto osoby svojim svedectvom prispieť v kontexte už dosiaľ vykonaného dokazovania, ktorého výsledky jednoznačne spochybnili žalobcom vedenú účtovnú evidenciu a jeho tvrdenia ohľadne zdaniteľných plnení, z ktorých odvodzuje svoj nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, žalobca v odvolaní proti rozsudku krajského súdu nezodpovedal.

Možno konštatovať, že žalovaný správny orgán na základe preverenia prvostupňového daňového konania správne ustálil záver podložený dostatočnými dôkazmi, že žalobca neunesol dôkazné bremeno vyplývajúce mu z ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní. Na žalobcom predložených faktúrach je nepravdivé označenie sporných dodávateľov zdaniteľných plnení – búracích prác, a to už nie je doklad, ktorý možno uznať za doklad daňový, osvedčujúci pravdivosť účtovaných skutočností potrebných pre správne určenie žalobcom priznanej daňovej povinnosti.

Nie je možné súhlasiť s názorom žalobcu, že neprebehlo prvostupňové konanie, resp. že v rámci neho sa nevykonalo dokazovanie. To, že prvostupňové konanie prebieha, kedy sa začalo, a aká je lehota na jeho ukončenie vyrubením 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. Na základe § 2 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej

republiky v znení neskorších predpisov v slovenskom právnom poriadku platí nevyvrátiteľná prezumpcia znalosti zákona a v tomto prípade tým skôr, že zákon o správe daní neukladá správcovi dane všeobecnú poučovaciu povinnosť vo vzťahu k daňovým subjektom a navyše žalobca bol právne zastupovaný advokátom. Z uvedeného dôvodu, ak pri podpísaní protokolu žalobca avizoval podanie hmotnoprávnych námietok k zisteniam správcu dane, a pritom vo vyrubovacom konaní žiadne hmotnoprávne námietky nevzniesol ani nenavrhol do vydania prvostupňového správneho rozhodnutia vykonanie ďalších dôkazov alebo nepredložil žiadne iné dôkazy, na ktoré bol v rámci daňovej kontroly vyzvaný, nemožno hovoriť o tom, že neprebehlo prvostupňové konanie.

Správca dane mal po prerokovaní protokolu o výsledku daňovej kontroly k dispozícii výsledky daňovej kontroly, o ktorých správnosti a hodnovernosti nemal pochybnosti. Nemožno mu vyčítať nezákonnosť postupu v daňovom konaní, keď nedoplňal dokazovanie, pretože to nepovažoval za potrebné a nemal na aké nové tvrdenia alebo novo predložené dôkazy zo strany žalobcu reagovať. Opakovať znovu už raz vykonané skutkové zistenia nie je v súlade s hospodárnosťou a rýchlosťou daňového konania. To samozrejme nevyučuje možnosť a potrebu doplniť skutkové zistenia a vykonať dokazovanie po ukončení daňovej kontroly, ak daňový subjekt predloží ďalšie dôkazy alebo návrhy, i keď je priebeh daňovej kontroly zákonom upravený tak, aby sa v priebehu daňovej kontroly čo najúplnejšie a vyčerpávajúcim spôsobom dokončilo preverovanie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane (§ 15 ods. 5 a 6 zákona o správe daní), a to platí i vo vzťahu k povinnosti daňového subjektu predložiť všetky dôkazy alebo navrhnúť doplniť dokazovanie podporujúce jeho tvrdenia, nakoľko dôkazné bremeno nesie daňový subjekt, a nie správca dane.

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 prebehnú, resp. sa vykonajú 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.

To samozrejme nebráni daňovému subjektu využiť svoje právo na predloženie dôkazov podporujúcich jeho tvrdenia, i keď by tak mal urobiť predovšetkým v rámci daňovej kontroly. Zákon mu nezakazuje predkladať dôkazy po ukončení daňovej kontroly, avšak dispozícia týmto právom je na daňovom subjekte, a nie na správcovi dane, obzvlášť, ak tento považuje výsledky dokazovania zhrnuté v protokole o daňovej kontrole za dostatočné.

Pre porovnanie, inštitút vytýkacieho konania prichádza do úvahy väčšinou vtedy, ak neprebehla pred vyrubeníím alebo určením daňovej povinnosti daňová kontrola, napr. po podaní daňového priznania na daň z nehnuteľností podľa zákona č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady (§ 19 a § 20 v spojení § 102 cit. zákona) a správca dane vyzve daňový subjekt, aby sa vyjadril za účelom odstránenia pochybnosti správcu dane o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti podaného priznania, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal. V tejto výzve správca dane určí daňovému subjektu primeranú lehotu na vyjadrenie, ktorá nesmie byť kratšia ako pätnásť dní, a poučí ho o následkoch spojených s neodstránením pochybností alebo nedodržaním určenej lehoty (§ 41 ods. 2 zákona o správe daní).

Ak vezmeme do úvahy, okrem iných povinností žalobcu pri výkone daňovej kontroly, jeho povinnosť predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia (§ 15 ods. 6 písm. e) zákona o správe daní) a lehotu, ktorú zákon stanovuje správcovi dane na vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 písm. a) bod 1 zákona o správe daní), v porovnaní s D. hranicou lehoty na zaslanie odpovede na výzvu správcu dane podľa § 41 ods. 2 cit. zákona, tak potom nemožno trvať na bezpodmienečnej realizácii vytýkacieho konania po ukončení daňovej kontroly, bez ohľadu na okolnosti konkrétneho prípadu. Z uvedeného je zrejmý zámer zákonodarcu upraviť proces daňového konania tak, aby sa nevykonávalo vytýkacie konanie automaticky po ukončení každej daňovej kontroly.

Z obsahu zápisnice o prerokovaní protokolu vyplýva, že žalobca avizoval námietky hmotnoprávneho charakteru, avšak v priebehu vyrubovacieho konania, počínajúc prerokovaním protokolu a končiac zákonnou 15 dňovou lehotou danou správcovi na vydanie dodatočného platobného výmeru (§ 44 ods. 6 písm. a) bod 1 zákona o správe daní), tento nepodal žiadne námietky týkajúce sa porušenia zákona o dani z pridanej hodnoty. Taktiež

nepodal návrh na doplnenie dokazovania a ani nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by potvrdzovali jeho tvrdenia alebo vyvrátili zistenia, ku ktorým dospel správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly. Správca dane nemá povinnosť vyzývať daňový subjekt na doplnenie dokazovania ani viesť vytýkacie konanie voči nemu, pretože, čo považoval za potrebné preukázať alebo overiť, uskutočnil v rámci daňovej kontroly, tak ako mu toto právo a povinnosť vyplýva z ust. § 15 zákona o správe daní.

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. Preto je protokol o výsledku daňovej kontroly plnohodnotným zákonným podkladom pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení zistenej daňovej povinnosti, ak o jeho obsahu a vykonanom dokazovaní nemá správca dane pochybnosti a daňový subjekt nedá podnet na jeho doplnenie.

V kontexte výsledkov dosiaľ vykonaného dokazovania a návrhov žalobcu na ďalšie dokazovanie bez bližšej konkretizácie, čo sa má navrhovanými výsluchmi preukázať, možno považovať žalobcovu námietku o neprebehnutí prvostupňového konania, resp. jeho obmedzenia sa len na vydanie dodatočného platobného výmeru, s poukazom na nález Ústavného súdu SR sp. zn.: I ÚS 238/2006 -39, za účelové zavádzanie poukazovaním na nedostatky procesu predchádzajúcemu dorubeniu daňovej povinnosti. Hmotnoprávne námietky ku kontrolou zistenej daňovej povinnosti žalobca nepodal, pričom jeho právo na ich podanie správca dane žalobcovi ani v priebehu vyrubovacieho konania neupieral, avšak svojou nečinnosťou žalobca spôsobil, že sa nimi správny orgán nezaoberal, keďže neboli vznesené.

Možno sa stotožniť s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, nakoľko žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového S. vo vzťahu k 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 nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave 21. apríla 2011

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková