

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	8Sžf/18/2014
Identifikačné číslo spisu:	8013200245
Dátum vydania rozhodnutia:	18.06.2015
Meno a priezvisko:	Mgr. Peter Melicher
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2015:8013200245.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Aleny Poláčkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: COMI spol. s r.o., Chotčanská 2, 091 01 Stropkov, IČO: 31 734 286, práv. zastúpenej JUDr. Ivom Babjakom, Advokátom, Advokátska kancelária so sídlom vo Svidníku, Sovietskych hrdinov 200/33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného zo dňa 14. decembra 2012, č. 1100305/1/1308744/2012, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/13/2013-34 zo dňa 7. novembra 2013, jednohlasne, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/13/2013-34 zo dňa 7. novembra 2013, 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 Prešove napadnutým rozsudkom zamietol žalobu žalobcu, ktorou žiadal súd o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100305/1/1308744/2012 zo dňa 14.12.2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/2486627/2012/Lof zo dňa 10.09.2012, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. - daňového poriadku, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrúbil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrt'rok 2008 v sume 1391,78 € a účastníkom náhradu trov konania nepriznal.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že preskúmaním veci zistil, že žalobca ako daňový subjekt odpočítal v kontrolovanom zdaňovacom období III. štvrt'rok 2008 daní z faktúr za ubytovacie služby, ktoré jej boli poskytnuté len čiastočne.

Súd uviedol, že argumentácia žalobcu o tom, že ubytovacie služby boli poskytnuté aj jej obchodným partnerom, ktorým sa zmluvne zaviazal uhradiť súvisiace náklady pri realizácii jeho zákazky neobstoí , nakoľko konal v rozpore s ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov, keďže toto ustanovenie neumožňuje zmluvne upravovať podmienky pre uplatnenie práva pre

odpočítanie dane. Zároveň súd uviedol, že záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný potvrdil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami Zákona o DPH.

Podľa súdu z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady a dôkazy na preukázanie deklarovaného zdaniteľného obchodu so spoločnosťou IMKOPEX, s.r.o. nebolo možné preveriť. Žalobca počas daňovej kontroly ani v žalobe neuviedol žiadny konkrétny dôkaz o tom, že k uskutočneniu deklarovaného zdaniteľného obchodu skutočne došlo. Okrem faktúry a pokladničných dokladov nebol z jeho strany predložený žiaden hodnoverný dôkaz. Z toho dôvodu neboli splnené zákonné kritériá dostatočnej preukázateľnosti vzniku nároku na odpočet dane z faktúry č. 200878 zo dňa 18.09.2008 od dodávateľa IMKOPEX, s.r.o., Košice za nákup oceľových rúr, ocele kruhovej, profilov U 100, a L 50 podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ Zákona o DPH, ako aj vierohodnosť účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 Zákona o správe daní).

Vo vzťahu k namietanému nezrozumiteľnému odôvodneniu rozhodnutia žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu k nesprávnemu právnemu posúdeniu súd skúmal, či v rámci prieskumu zákonnosti napádaných správnych rozhodnutí a procesného postupu predchádzajúceho ich vydaniu boli dodržané práva žalobcu, ktoré mu v rámci vykonávania dôkazov prislúchajú, či priebeh realizácie dôkazov bol v súlade so zákonom.

Krajský súd preskúmaním administratívneho spisu a obsahu dôvodov napádaného rozhodnutia nezistil porušenie zákona a vyhodnotenie vykonaných dôkazov každý jednotlivo a v ich vzájomnej súvislosti považuje za správne, v súlade so zásadou materiálnej pravdy a voľného hodnotenia dôkazov podľa § 29 ods. 1, 2 a ods. 4 Zákona o správe daní a považoval rozhodnutie žalovaného za zrozumiteľné a v súlade so zákonom.

Podľa krajského súdu neobstalo ani tvrdenie žalobcu, že správca dane ohľadne preukázania uskutočnenia zdaniteľného obchodu preniesol dôkazné bremeno len na neho, nakoľko podľa § 29 ods. 8 Zákona o správe daní nepreukázal vierohodnosť a správnosť ním vedených povinných evidencií alebo záznamov, pri deklarovaných plneniach spochybnených správcou dane.

Pokiaľ išlo o namietaný rozpor postupu daňových orgánov pri aplikácii § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH so správnymi závermi vyslovenými v rozsudkoch Najvyššieho súdu SR a rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), krajský súd konštatoval, že tieto rozsudky nie je možné aplikovať na preskúmané konanie.

Podľa krajského súdu sa žalovaný v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vypořiadal 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 uvedené súd žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. a účastníkom náhradu trov konania nepriznal, pretože žalobca v konaní nemal úspech a žalovaný zo zákona nemá nárok na náhradu trov konania.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalobca § 201 O.s.p. z dôvodov uvedených v § 205 ods. 2 písm. a/, b/ a f/ O.s.p. tvrdiac, že v konaní pred súdom prvého stupňa došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p., konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Podstatnou námietkou, ktorú uviedol už v žalobe, bola tá skutočnosť, že rozhodnutie žalovaného nebolo vydané v súlade so zákonom, pretože sa zakladá na nedostatočne zistenom skutkovom stave, nesprávnom právnom posúdení veci a že týmto rozhodnutím bol žalobca ukrátený na svojich právach. Uviedol, že žaloba obsahovala dve konkrétne námietky voči právnym záverom žalovaného o neuznaní odpočítania dane z prijatých plnení. Prvá námietka sa týkala neuznania odpočítania dane z dodávateľských faktúr za ubytovanie živnostníkov, ktorí vykonávali práce pre žalobcu, pričom tieto práce boli súčasťou celkových prác, ktoré žalobca fakturoval svojim odberateľom. V žalobe poukázal na tú skutočnosť, že zo strany žalobcu došlo k dodržaniu ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, pretože prijaté plnenie - ubytovacie služby pre živnostníkov (svojich dodávateľov) boli použité žalobcom na dodávky jeho služieb ako platiteľa pre

svojich odberateľov vo forme vystavenia faktúry za všetky práce, t.j. aj za tie, ktoré žalobca vykonal prostredníctvom svojich subdodávateľov - živnostníkov. Cena uvedená na faktúre pre odberateľov žalobcu zohľadňovala všetky náklady žalobcu, teda aj tie za ubytovanie živnostníkov, plus primeraný zisk. Poukázal na rozsudok SD EÚ vo veci C-29/08, bodY 57 a 58, že „podľa ustálenej judikatúry existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, zakladajúcimi právo na odpočet, je v zásade potrebná na priznanie práva na odpočet DPH zaplatenej na vstupe platiteľovi dane a na určenie rozsahu takéhoto práva“, v bode 58 predmetného rozsudku Súdny dvor zdôraznil, že „právo na odpočet v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby“.

Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Českej republiky sp. zn. 30Cdo 4389/2009, v odôvodnení ktorého najvyšší súd poukázal na nález Ústavného súdu Českej republiky zo dňa 17.08.2005, sp. zn. I. ÚS 403/03, z ktorého citoval: „Pokiaľ nejde o situáciu, kedy právne riešenie bez ďalšieho vyplýva zo zákonného textu, všeobecný súd musí v odôvodnení dostatočným spôsobom vysvetliť svoje právne úvahy s prípadnou citáciou publikovanej judikatúry alebo názorov právnej vedy. Ak argumentuje účastník konania názormi právnej vedy alebo judikatúry, musí sa všeobecný súd s názormi v týchto prameňoch uvedenými argumentačne vysporiadať, prípadne aj tak, že vysvetlí, prečo ich nepovažuje pre danú vec za relevantné. Len tak môže byť odôvodnenie rozhodnutia súdu presvedčivé a len tak môže legitimizovať rozhodnutie samotné v tom, že správny výklad práva je ten, ktorý súd zvolil“.

Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu SR (napr. 8Sžp/1/2012, 8Sžo/25/2011, 8Sžf/52/2011, atď.) vyplýva povinnosť súdu dbať na to, aby jeho rozhodnutie bolo presvedčivé, na podporu čoho uvedie dostatočné argumenty.

Žalobca na podporu svojho názoru, že pri uplatňovaní nároku na odpočítanie dane z faktúr za ubytovanie živnostníkov (svojich dodávateľov) postupoval v súlade s čl. 168 písm. a/ a čl. 176 Smernice Rady č. 2006/112/ES z 28.11.2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (predtým Šiesta smernica), podľa ktorej je právo na odpočet uvedené v čl. 176 a nasl. Smernice Rady č. 2006/112/ES neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené.

Podľa žalobcu z uvedenej a ustálenej judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že nárok na odpočítanie dane je možné obmedziť len v súlade s príslušnými článkami Smernice Rady č. 2006/112/ES, pričom vnútroštátne predpisy obmedzujúce právo na odpočítanie dane nesmú byť v rozpore s touto smernicou. Vzhľadom na to, že Súdny dvor vo svojej judikatúre osobitne potvrdil aj povinnosť aplikácie všeobecných komunitárnych právnych zásad ako prameňov komunitárneho práva vnútroštátnymi orgánmi aplikácie práva, najmä súdnymi orgánmi (napr. 230/78 Eridania. C-286/94, C-340/95, C-401/95 a C-47/96 Garage Molenheide) a všetkými orgánmi verejnej moci (napr. 8/81 Becker) a daňové úrady jednoznačne patria medzi orgány verejnej moci, bolo povinnosťou správcu dane, a tiež žalovaného, pri obmedzovaní nároku na odpočítanie dane prednostne skúmať, či toto obmedzenie - neuznanie odpočítania dane z predmetných faktúr za ubytovanie živnostníkov nie je v rozpore s čl. 176 a nasl. Smernice Rady č. 2006/112/ES.

Jedinou zákonnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je použitie tovarov a služieb, pri ktorých si uplatňoval odpočítanie dane, na dodávky tovarov a služieb, ktoré dodá ako platiteľ. Predmetné zákonné ustanovenie neukladá povinnosť platiteľom, ktorí si uplatnia nárok na odpočítanie dane z prijatých tovarov a služieb, aby tieto tovary či služby dodali ďalej v nezmenenom stave či vo forme a rozsahu prijatej služby. To znamená, že ak si platiteľ uplatní nárok na odpočítanie dane z prijatej služby, napr. za ubytovanie živnostníkov, ktorí na základe zmluvy vykonávali pre neho práce, a ktorým sa zmluvne zaviazal zabezpečiť ubytovanie na vlastné náklady, zákon platiteľovi neukladá povinnosť „prefakturovať“ živnostníkom tieto ubytovacie služby. Podstatné je, aby prijaté služby použil na dodávku svojich služieb ako platiteľ.

Náklady na živnostníkov, medzi ktoré patrili aj náklady na ich ubytovanie, boli súčasťou celkových nákladov žalobcu, ktoré tvorili cenu služieb, ktoré žalobca poskytol svojim odberateľom ako platiteľ. Konanie žalobcu teda bolo v súlade tak s príslušnými normami komunitárneho ako aj vnútroštátneho

práva. Právny zástupca žalobcu sa na pojednávaní snažil upriamiť pozornosť prvostupňového súdu na túto skutočnosť prostredníctvom záverov Súdneho dvora uvedeného v rozsudku vo veci C-29/08. Že Súdny dvor nielen v tomto prípade podal výklad čl. 168 písm. a/ a čl. 176 Smernice Rady č. 2006/112/ES.

Druhá námietka uvedená v písomnej žalobe sa týkala neuznania odpočítania dane z faktúry č. 200878 od dodávateľa IMKOPEX, s.r.o., Košice. V písomnej žalobe sme poukázali na nezákonný postup žalovaného, ktorý odôvodňoval neuznanie odpočítania dane z predmetnej faktúry nasledovným spôsobom: „Za účelom preukázania opodstatnenosti uplatneného odpočítania dane je platiteľ dane z pridanej hodnoty povinný zabezpečiť dostatočné množstvo dôkazov pri každom prijatom zdaniteľnom obchode. Je v jeho právomoci požadovať od svojho obchodného partnera, aby dodanie tovarov a služieb podložil jednoznačnými dôkaznými prostriedkami pre prípad daňovej kontroly. Zvlášť pri zdaniteľných obchodoch s vyššími obrátmi by každému daňovému subjektu, ktorý uplatňuje právo na odpočítanie dane, malo záležať na tom, aby si dostatočne preveril serióznosť dodávateľa a nespoliehal sa iba na všeobecné a nezáväzné odporúčame neznámych osôb pri obchodných rokovaníach“. Toto všeobecné zdôvodnenie neuznania odpočítania dane žalobca nepovažuje za zákonné. V procese daňovej kontroly zrejme nadobudol správca dane pochybnosti o dodaní fakturovaného tovaru, pričom žalobca doložil všetky doklady, ktoré z neho vyžaduje ustanovenie § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Na súdnom pojednávaní zástupca žalovaného uviedol, že žalovaný nespochybňuje dodanie tovaru, ale spochybňuje dodávateľa, t.j. spoločnosť IMKOPEX, s.r.o., Košice. V písomnej žalobe sme poukázali na rozsudky Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora, ku ktorým sa prvostupňový súd vyjadril: „K namietanému rozporu postupu daňových orgánov pri aplikácii § 49 Zákona o DPH so správnymi závermi vyslovenými v citovaných rozsudkoch Najvyššieho súdu SR a rozsudkom Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bánd House), krajský súd konštatuje, že tieto rozsudky nie je možné aplikovať na preskúmané konanie“. Dôvody, pre ktoré nie je možné tieto rozsudky aplikovať na daný prípad, krajský súd neuviedol, čo je podľa názoru žalobcu prejavom arbitrárnosti v konaní súdu. Prvostupňový súd sa v odôvodnení svojho rozsudku ani slovom nezmienil o argumentácii ďalším judikátom Súdneho dvora, ktorú na pojednávaní predniesol právny zástupca žalobcu. Jednalo sa o zásadný prednes, pretože Súdny dvor v rozsudku v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 uviedol, za týchto okolností môže byť nárok na odpočet dane zdaniteľnej osobe zamietnutý iba na základe judikatúry vyplývajúcej z bodov 56 až 61 už citovaného rozsudku Kittel a Revolta Recycling, podľa ktorého musí byť s ohľadom na objektívne skutočnosti preukázané, že platiteľ, ktorému bol dodaný tovar alebo poskytnutá služba zakladajúca nárok na odpočet dane, vedel alebo mal vedieť, že toto plnenie je súčasťou daňového podvodu zo strany dodávateľa alebo iného predchádzajúceho subjektu.

Pre náš konkrétny je tento rozsudok Súdneho dvora podstatný, a preto bol právnym zástupcom žalobcu na pojednávaní prednesený. Prvostupňový súd túto argumentáciu v odôvodnení napadnutého rozsudku ani nespomenul. Žalobca preto zastáva názor, že uvedeným postupom prvostupňového súdu bolo porušené právo žalobcu na spravodlivý a riadny súdny proces, právo domáhať sa zákonom stanoveným postupom svojho práva na nezávislom a nestrannom súde, ako aj zásada spravodlivého procesu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy SR a čl. 36 Listiny základných práv a slobôd. Ústavný súd Slovenskej republiky už vyslovil, že „súčasťou obsahu základného práva na spravodlivý proces je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu“ - IV. ÚS 115/03.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti žalobca navrhuje, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/13/2013-34 zo dňa 07.11.2013 v súlade s ustanovením § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), pričom v novom rozhodnutí prvostupňový súd rozhodne aj o náhrade trov odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta O.s.p.).

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu vyjadril tak, tvrdiac, že podľa jeho názoru je podstata problému v tom, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z faktúr za služby, ktoré mu neboli dodané, a preto porušil ust. § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. Podľa citovaného ustanovenia by si žalobca mohol odpočítať

daň, ak by daň voči nemu bola uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré mu boli alebo mali byť dodané.

Žalovaný súhlasil s tvrdením žalobcu, že jedinou zákonnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane je použitie tovarov a služieb, pri ktorých si uplatňoval odpočítanie dane, na dodávky tovarov a služieb, ktoré dodá ako platiteľ, ako aj s tvrdením, že podstatné je, aby prijaté služby použil na dodávku svojich služieb ako platiteľ. Avšak z dokladov, ktoré žalobca predložil k daňovej kontrole, jednoznačne vyplývalo, že ubytovacie služby neprijal on, ale jeho obchodní partneri.

V tejto súvislosti nenamietame, aby si žalobca uplatnil náklady na živnostníkov, medzi ktoré patrili aj náklady na ich ubytovanie a boli súčasťou celkových nákladov žalobcu, ktoré tvorili cenu služieb, a ktoré žalobca poskytol svojim odberateľom ako platiteľ dane z pridanej hodnoty. Musel by ich však najsamprv prijať, a to iba takým spôsobom, že by mu ich jeho obchodní partneri vyfakturovali.

Pri neuznaní odpočítania dane z faktúry č. 200878 žalovaný poukázal na neunesenie dôkazného bremena žalobcu v súvislosti s preukazovaním uskutočnenia zdaniteľnému obchodu tak, ako ho deklaroval. I napriek tomu, že žalobca predložil doklady, ktoré pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane vyžaduje zákon o dani z pridanej hodnoty, prvostupňový správny orgán na základe výsledkov kontrolných zistení spochybnil realnosť deklarovaného zdaniteľného obchodu. Zo spisového materiálu je zjavné, aké dôvody viedli daňové orgány k takému záveru. Žalobca v celom konaní nevedel tieto pochybnosti odstrániť. Samotné predloženie faktúry s príslušnými dokladmi a existencia tovaru neznamená automaticky, že skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu tak, ako je deklarované.

Na základe vyššie uvedeného považuje žalovaný rozhodnutie vo veci v rozsudku krajského súdu za správne, preto navrhuje, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 4S/13/2013 - 34 zo dňa 07.11.2013 potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p., § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a na jeho internetovej stránke www.nsud.sk, najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

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

Súd v intenciách § 244 ods. 1 O.s.p. preskúma aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

ZSDP v ustanovení § 2 zakotvuje základné zásady daňového konania. Jednou z týchto zásad je zásada zákonnosti. Podľa citovaného ustanovenia pri správe daní postupuje správca dane v konaní o daniach v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chráni záujmy štátu a obcí a dbá pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených na daňovom konaní.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Keďže daňové konanie, pre ktoré je zákonom ustanovené, že účastník konania sa proti určaniu dane správcom dane môže odvolať, končí až vydaním rozhodnutia odvolacieho daňového orgánu, je zásadou zákonnosti viazaný v konaní o odvolaní aj odvolací daňový orgán. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti teda vyplýva, že daňové orgány v daňovom konaní nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov. To znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov.

Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť

záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaní práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, avšak nemôže to byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zákon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 1 zákona č. 1/1993 Z. z. o Zbierke zákonov Slovenskej republiky zverejnené v Zbierke zákonov.

Podľa § 2 ods. 3 ZSDP, 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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. 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 ZSDP, 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 otázku 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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 ZSDP, 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 zákona č. 222/2004 Z. z. (ďalej len „zákon o DPH“) v znení do 31.07.2010, predmetom dane je

- a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,
- c) nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskeho spoločenstva (ďalej len „členský štát“),
- d) dovoz tovaru do tuzemska.

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

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 § 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 od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 71 ods. 1 zákona o DPH, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

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) uplatnenú sadzbu dane alebo údaj o oslobodení od dane,
- i) výšku dane spolu v eurách, ktorá sa má zaplatiť.

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

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 (§ 219 ods. 2 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, preto skutočnosti účastníkom známe nebude nadbytočne opakovať, s jeho odôvodnením, ktoré považuje za úplné, vyčerpávajúce a dostatočne výstižné sa stotožňuje v celom rozsahu, a len na doplnenie a zdôraznenie správnosti dodáva:

Predmetom tohto konania bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100305/1/1308744/2012 zo dňa 14.12.2012, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 9711401/5/2486627/2012/Lof zo dňa 10.09.2012, ktorým správca dane žalobcovi podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov v nadväznosti na § 165 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. - daňového poriadku, ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty vyrúbil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2008 v sume 1391,78 €.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 zákona o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tejto službe vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby a má faktúru, ktorá má náležitosti podľa § 71 zákona o DPH. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ a má o tom riadne vystavené doklady podľa § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH.

V uvedenom prípade správca dane správne vyhodnotil žalobcom predložené dôkazy v tom smere, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a správcovi dane nepreukázal, že číslo VPD 154/2008 zo dňa 13.08.2008, dodávateľ FAMILIAR - Ing. J. W., E. XXX, za ubytovanie 2 osôb x 6 nocí: B. N. a V. N. za obdobie od 10.08.2008 do 16.08.2008 v sume: základ dane 2250 Sk, DPH 427,50 Sk, spolu 2677,50 Sk boli skutočne použité pre spoločnosť COMI spol. s r.o., číslo VPD 164/2008 zo dňa 28.08.2008 od dodávateľa Združená stredná škola T. Vánsovej 2, Topoľčany. IČ DPH: SK2020419665 za ubytovanie 3 osôb x 4 noci: B. N., W. W. a V. N. za obdobie od 24.08.2008 do 28.08.2008 v sume: základ dane 1714,30 Sk, DPH 325,70 Sk, s oslobodením 120 Sk (daň mestu), spolu 2160 Sk, faktúra č. 0108 zo dňa 08.07.2008 (č. dokladu 122/2008), dodávateľ PONY, spol. s r.o., farma Suchý vrch 153, Banská Bystrica, IČ DPH: SK2020459826, za ubytovanie 6 osôb Y. Z., B. N., J. B., W. W., V. N. a W. N. za obdobie od 01.07.2008 do 07.07.2008 v sume: základ dane 7453,80 Sk, DPH 1416,20 Sk, spolu 8870 Sk a faktúry 20080518 zo dňa 11.07.2008 (č. dokladu 128/2008), dodávateľ EUROMOTEL F. W., J. XXXX, L. M. 1, IČ DPH: SK1020590890, za ubytovanie 5 osôb V. N., B. N., W. N., Y. Z. a V. N. za obdobie od 07.07.2008 do 11.07.2008 v sume: základ dane 3000 Sk, DPH 570 Sk, daň mestu 200 Sk, spolu 3770 Sk prijaté na základe vyššie uvedenej faktúry boli čiastočne poskytnuté pre iné daňové subjekty, t.j. pre živnostníkov B. N., W. N., Y. Z. a V. N. a platiteľ dane COMI spol. s r.o., Stropkov tieto prijaté ubytovacie služby nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, t.j. nevystavil faktúru pre týchto živnostníkov za poskytnuté ubytovacie služby, nevzniká mu právo na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov za ubytovanie týchto živnostníkov.

Podľa zmluvy o dielo uzavretej medzi žalobcom a B. N. sa žalobca ako objednávateľ zaviazal zabezpečiť dopravu a ubytovanie, avšak nie uhradiť dopravu a ubytovanie, a teda neobstojí ani jeho námietka, že predmetné služby sa zaviazal zhotoviteľovi a jeho subdodávateľom, resp. spolupracovníkom aj uhradiť. Žalobcom predložené doklady, teda nepreukazujú žalobcom tvrdené skutočnosti, a naviac doklady ani nespĺňajú predmetné náležitosti na to, aby na základe týchto dokladov mohli byť použité v súlade s ust. § 51 a § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Žalobca si aj podľa odvolacieho súdu nesplnil svoju dôkaznú povinnosť vyplývajúcu zo znenia ustanovení § 15 a § 29 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a v danej veci neunesol svoje dôkazné bremeno, a preto správca dane správne vyradil predmetné doklady z možnosti uplatniť si z nich nárok na odpočet DPH.

Pokiaľ išlo o spornú faktúru č. 200878 (č. dokladu 180/2008) zo dňa 18.09.2008 od dodávateľa IMKOPEX, s.r.o., Košice za nákup oceľových rúr, ocele kruhovej, profilov U 100, L 50 v sume: základ

dane 209 795 Sk, DPH 39 861,10 Sk, spolu 249 656 Sk, tak žalobca žiadnym hodnoverným spôsobom nevyvrátil skutočnosti zistené správcom dane, t.j. že spoločnosť IMKOPEX, s.r.o., Košice bola platiteľom dane z pridanej hodnoty od 01.04.1998 do 30.09.2008, avšak od januára 2005 na dani z pridanej hodnoty podávala nulové daňové priznania, teda aj za zdaňovacie obdobie september 2008 podala nulové daňové priznanie, a preto nemohla predmetný tovar žalobcovi dodať. Správca dane vo výzve požadoval presne špecifikovať kto konkrétne uskutočnil prepravu nakúpeného tovaru, ak prepravu uskutočnil žalobca svojimi dopravnými prostriedkami správca dane vyzval platiteľa dane na predloženie dokladov preukazujúcich uskutočnenie prepravy vrátane dokladov o nákupe pohonných látok na uskutočnenie tejto prepravy. Správca dane ďalej požadoval uviesť ŠPZ motorového vozidla, na ktorom bola uskutočnená preprava nakúpeného tovaru, na akom mieste u dodávateľa bol tovar nakladaný, a ktoré osoby uskutočnili nakládku tovaru, zároveň na akom mieste u odberateľa bol tovar zložený, a ktoré osoby uskutočnili vykládku tovaru, kde konkrétne bol nakúpený tovar použitý a kto konkrétne vykonával práce s nakúpeným tovarom. Ďalej správca dane požadoval presne špecifikovať osobu, ktorá preberala hotovosť za úhradu faktúry a osobu, ktorá odovzdávala hotovosť za žalobcu v súvislosti s úhradou faktúry, presne špecifikovať osobu, s ktorou žalobca jednal ohľadom dodávky tovaru a kto konkrétne vybavoval objednávku na dodávku tovaru. Zároveň správca dane požadoval uviesť ako sa žalobca nakontaktoval na svojho obchodného partnera spoločnosť IMKOPEX, s.r.o., Košice, a či žalobca už niekedy pred uskutočnením zdaniteľného obchodu na základe došlej faktúry č. 200878 zo dňa 18.09.2008 obchodovala so spoločnosťou IMKOPEX, s.r.o., Košice. Z odpovedí, ktoré žalobca poskytol správcovi dane však nebolo možné jednoznačne preukázať, že tovar skutočne dodala žalobcovi spoločnosť IMKOPEX, s.r.o.

Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt - žalobcu, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady vystavené v súlade s ust. § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH, a ktoré reálne zobrazujú na faktúrach zachytený stav tak, aby sa mohol úspešne dožadovať uplatneného nároku na vrátenie DPH.

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva jednak v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať navyše povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH), a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“.

Vzhľadom na uvedené, Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok ako vecne správny podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p. v spojení s § 250a ods. 3 veta druhá O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 224 ods. 1 O.s.p. a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.