

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/16/2014
Identifikačné číslo spisu: 5013200295
Dátum vydania rozhodnutia: 17.09.2015
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2015:5013200295.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Evy Babiakovej, CSc. a JUDr. Jaroslavy Fúrovej, v právnej veci žalobcu: SP - SK plus, s.r.o., sídlom Karpatské námestie 10, Bratislava - Rača, IČO: 31 637 761, zast. AK Kováčik Legal, s.r.o., so sídlom Radlinského 1729, 026 01 Dolný Kubín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/60811/2013 zo dňa 07. februára 2013, konajúc o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/37/2013-57 zo dňa 02. decembra 2013, takto, jednohlasne

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/37/2013-57 zo dňa 2. decembra 2013 m e n í tak, že žalobu z a m i e t a .

Žiadnemu z účastníkov náhradu trov prvostupňového konania a trov odvolacieho konania n e p r í z n á v a .

Odôvodnenie

Krajský súd v Žiline napadnutým rozsudkom zrušil podľa § 250j ods. 2 písm. e/ OSP rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/60811/2013 zo dňa 07.02.2013, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina 9512401/5/2914452/2012/Bel zo dňa 11.10.2012, za zdaňovacie obdobie august 2010 a ktorým Daňový úrad v Žiline vyrubil rozdiel DPH v sume 38 405,88 € a žalobcovi priznal náhradu trov konania vo výške 70 €.

V odôvodnení krajský súd uviedol, že i keď zrejme nebolo v technických možnostiach správcu dane zabezpečiť po tom, čo sa Ing. D. L., CSc. dňa 15.06.2012 dostavil pred správcu dane, účasť žalobcu pri jeho výsluchu, tieto konkrétne skutkové okolnosti veci nezbavujú žalobcu ako daňového subjektu práva zúčastniť sa pri výsluchu svedka a realizovať práva upravené v § 15 ods. 5 písm. c/ zákona č.

511/1992 Zb., čím došlo k vade, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Napadnutým rozhodnutím žalovaný rozhodoval o zdaňovacom období august 2010 ako o celku, preto nebolo možné osobitne rozhodovať vo vzťahu k faktúram, ku ktorým bol predložený súpis vykonaných prác a k faktúram, ktoré tento súpis prác a dodávok neobsahovali, preto bolo potrebné zrušiť rozhodnutie ako celok podľa § 250j ods. 2 písm. e/ OSP a vec vrátiť žalovanému na ďalšie konanie. Pokiaľ išlo o námietky žalobcu, že predložil správcovi dane súpis vykonaných prác a zmluvy o dielo, krajský súd konštatoval, že správcovi dane mu bol predložený kompletný žurnalizovaný administratívny spis, ktorý pri sporných faktúrach, ktoré súd už vyššie uviedol, obsahoval súpis vykonaných prác, označovaný ako Rekapitulácia rozpočtu alebo Prehľad rozpočtových nákladov a pri niektorých tento popis absentuje. Súčasťou predloženého správneho spisu nie sú zmluvy o diela.

Krajský súd poukázal na § 15 ods. 9 zákona č. 511/1992 Zb., podľa ktorého bol správca dane povinný potvrdiť prevzatie dokladov a iných vecí, ktoré obdržal mimo sídla a prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, teda aj v prípade tých dôkazov, ktoré predkladá daňový subjekt priamo správcovi dane na príslušnom správnom orgáne. Takýmto potvrdením správcu dane však žalobca nedisponuje. Žalobca mal povinnosť preukázať, kedy a ktorému zamestnancovi Daňového úradu Žilina, pobočka Námestovo, konkrétne listinné dôkazy odovzdal a preukazovať existenciu tejto skutočnosti potvrdením správcu dane. Pokiaľ daňový orgán opomenul vydať takéto potvrdenie, resp. žalobca na vystavení potvrdenia netrval, sám sa dostal do dôkaznej núdze. Z obsahu administratívneho spisu bolo preukázané, že správca dane žalobcu niekoľkokrát vyzval na predloženie dôkazov (súpisov prác), pričom nemá logiku, aby daňový orgán vyzýval daňový subjekt na predloženie dôkazov, keby dôkazy (súpisy) žalobca už predložil. Z obsahu spisu vyplýva, že žalobca predložil len tie listinné dôkazy, ktorých prevzatie je správcovi dane potvrdené na č. l. 30 a 31 správneho spisu. V tejto daňovej veci, t. j. vo vzťahu k faktúram za zdaňovacie obdobie august 2010 podľa týchto potvrdení však žiadne ďalšie dôkazy nepredložil, a preto nie sú ani súčasťou správneho spisu. Pokiaľ žalobca tvrdil, že predložil pracovníkovi E. aj súpisy prác, tak ani nie je zrejmé, ktoré listinné dôkazy má na mysli (aké konkrétne súpisy viažuce sa ku konkrétnym faktúram), keď súčasťou administratívneho spisu pri niektorých posudzovaných faktúrach sú aj súpisy prác, označené ako Rekapitulácia rozpočtu alebo Prehľad rozpočtových nákladov. Z uvedeného dôvodu bol aj návrh na vykonanie výsluchu pracovníka správcu dane Ing. E. zo strany súdu zamietnutý.

Úspešnému žalobcovi súd priznal náhradu trov konania vo výške 70 €.

Proti tomuto rozsudku podal včas odvolanie žalovaný a navrhol napadnutý rozsudok zmeniť tak, že žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietnuť. Uviedol, že prvostupňový súd vychádzal z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalovaný poukázal na výpoveď Ing. D. L., CSc. z 15.06.2012, v ktorej uviedol, že zaslané predvolania neprevzal z toho dôvodu, že bol služobne vzdialený v Čínskej ľudovej republike a hneď ako to bolo možné sa k výsluchu dostavil. Má vedomosť, že bol predvolaný na výsluch svedka aj jeho syn F. L., ten však v predmetnom období za spoločnosť nekonal, preto jeho prípadná výpoveď by nemala žiadnu výpovednú hodnotu. Do zápisnice ďalej uviedol, že spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina v čase keď bol konateľom spoločnosti nevystavovala predmetné faktúry, čo znamená, že ich ani nemohla zaúčtovať do svojho účtovníctva. Formulár faktúry, poradové číslo a pečiatka sú iné, ako používala spoločnosť. Za spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina všetky doklady podpisoval výlučne on. Jeho podpis je zreteľne čitateľný, zatiaľ čo na predmetných faktúrach je podpis nečitateľný a neznámy. Spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina nepriznala a neodviedla DPH z predmetných faktúr, nakoľko ich v jednotlivých zdaňovacích obdobiach máj 2010 až december 2010 nevystavila. Práce uvedené na faktúrach nevedel špecifikovať, nakoľko ich spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina nevykonala a nedodala žiadny stavebný materiál. Vtom čase spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina nemala pracovníkov, ktorí by mohli vykonať takéto práce a práce neboli vykonané ani subdodávateľsky. Keďže spoločnosť práce nevykonala, zo strany spoločnosti nikto práce nepreberal a ani nerobil súpisy prác. V spoločnosti DUBAY, s.r.o., Žilina si predmetné práce v uvedenom období máj 2010 až december 2010 nikto neobjednal. V spoločnosti DUBAY, s.r.o., Žilina žiadne hotovostné platby za uvedené faktúry neboli prijímané, predložené príjmové pokladničné doklady neboli spoločnosťou DUBAY, s.r.o., Žilina vystavené. Spoločnosť používala iný formulár pokladničných dokladov. V čase vystavenia predmetných faktúr nebol za spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina nikto poverený alebo splnomocnený na zastupovanie.

Podľa žalovaného základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru alebo služby je skutočnosť, že pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť inému platiteľovi. Ak nedôjde ku vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na uplatnenie si práva na odpočítanie dane. Deň, kedy vznikne právo na odpočítanie dane je totožný s dňom, kedy vznikla daňová povinnosť. Nevyhnutným predpokladom pre vznik nároku a práva na odpočítanie dane je aj preukázanie, že doklad má povahu faktu, teda, že tovar alebo služba deklarovaná na faktúre boli skutočne dodané platiteľom uvedeným na faktúre. Právo na odpočítanie dane vzniká až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukázať a za správnosť, ktorých zodpovedá a daňový doklad je z hľadiska uplatnenia práva na odpočítanie použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa ust. § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov z vyššie uvedených faktúr vystavených spoločnosťou DUBAY, s.r.o., Žilina.

Žalovaný má zato, že skutočnosť, že žalobca nemohol klásť svedkovi Ing. D. L., CSc. otázku pri ústnom pojednávaní nemá vplyv na zákonnosť vykonaného dôkazu - výpovede svedka. Žalovaný má taktiež zato, že ani v prípade vylúčenia dôkazu - výpovede svedka Ing. D. L., CSc., sa nezmení záver uvedený v rozhodnutí žalovaného č. 1100308/1/60811/2013 zo dňa 07.02.2013 a to, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa ust. § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov. Uvedené odôvodňuje tým, že v prípade, že sa svedok dostaví pred správcu dane neohlásene, nemožno pripisovať na ťarchu správcu dane skutočnosť, že o vypočutí svedka neupovedomil kontrolovaný daňový subjekt. Správca dane je povinný vypočuť svedka aj v takomto prípade, t. j. aj v neprítomnosti kontrolovaného daňového subjektu a z vypočutia spísať zápisnicu o ústnom pojednávaní. Je však potrebné, aby bol o danej skutočnosti kontrolovaný daňový subjekt informovaný a mal príležitosť sa k nej vyjadriť.

Správca dane žalobcovi v rámci ústneho pojednávania zo dňa 20.08.2012 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/2258270/2012/Líš zo dňa 20.08.2012) predložil k nahliadnutiu predmetnú zápisnicu o ústnom pojednávaní zo dňa 15.06.2012. Žalobca v rámci uvedeného ústneho pojednávania (dňa 20.08.2012) mal možnosť sa vyjadriť ku skutočnostiam zistených z vypočutia svedka Ing. D. L., CSc. Žalobca neuplatnil námietky proti uvedenému postupu správcu dane, nevyjadril nesúhlas s takýmto postupom správcu dane a ani nenavrhol, aby bol uvedený svedok opätovne vypočutý v jeho prítomnosti. Za takýchto celkových okolností prípadu je dôvodné hodnotiť uvedené vypočutie svedka zo dňa 15.06.2012 ako zákonný dôkaz.

Podľa žalovaného skutočnosť, že pán Ing. D. L., CSc. nevystavil a nepodpísal predmetné faktúry vyplýva z výpovede pána P. I.. Pán P. I. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/2258270/2012/Líš zo dňa 20.08.2012 uviedol, že predmetné faktúry mu vystavovala účtovníčka spoločnosti SP - SK plus, s. r. o., on ich podpísal opečiatkoval (pečiatkou, ktorú si nechal urobiť) a prevzal peniaze.

Podľa žalovaného skutočnosť, že spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina, v období, keď bol konateľom spoločnosti Ing. D. L., CSc., nepriznala daň z pridanej hodnoty z predmetných faktúr, vyplýva z riadneho daňového priznania k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010. Podľa uvedeného riadneho daňového priznania za zdaňovacie obdobie august 2010 spoločnosti nevznikla daňová povinnosť, ani nárok na odpočítanie dane. Uvedená skutočnosť vyplynula aj z evidencie DPH za uvedené obdobie, ktorú predložila správcovi dane daňová poradkyňa Ing. K. B. (za rok 2010 externe viedla v spoločnosti účtovníctvo). Skutočnosť, že spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina o predmetných faktúrach neúčtovala, vyplýva napr. z daňového priznania k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010, podľa ktorého spoločnosť nevykázala žiadne tržby (strana 6 daňového priznania, tabuľka F) a že sa na fakturovaných plneniach nezúčastňovali zamestnanci spoločnosti DUBAY, s.r.o., Žilina, vyplýva z vyjadrenia pána J. A.. Pán J. A. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/2258270/2012/Líš zo dňa 20.08.2012 uviedol, že práce mali byť vykonané v subdodávkach. Podľa žalovaného Ing. D. L., CSc. v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9500401/5/970153/2012 zo dňa 15.06.2012 poprel skutočnosť, že pán P. I. bol v období apríl až december 2010 poverený alebo splnomocnený na zastupovanie za spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina.

Preto má žalovaný zato, že splnomocnenia predložené správcovi dane dňa 06.09.2012 pánom P. I., podľa ktorých bol splnomocnený zastupovať spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina pri výkone podnikateľskej činnosti, vrátane rokovaní s obchodnými partnermi, uzatvárania zmluvných vzťahov s

obchodnými partnermi, vystavovania faktúr a pokladničných dokladov, sú nevierohodné a to na základe uvedených skutočností: Splnomocnenie takéhoto rozsahu dáva splnomocnenej osobe veľmi rozsiahle oprávnenia na konanie za spoločnosť. Je takmer na úrovni prokúry (§ 14 Obchodného zákonníka). Podľa žalovaného je veľmi neobvyklé, že v prípade prenesenia tak rozsiahlych kompetencií absentuje zmluva medzi spoločnosťou DUBAY, s.r.o., Žilina a pánom P. I., ktorá by vymedzovala nielen jeho oprávnenia konať za spoločnosť, ale stanovovala aj jeho zodpovednosť. Taktiež je veľmi neobvyklé, že v prípade tak závažných splnomocnení nie sú podpisy pána Ing. D. L., CSc. a pána F. L. úradne overené. Vzhľadom k rozsahu uvedených splnomocnení ako aj k rozsahu deklarovaných obchodov bolo dôvodné očakávať od žalobcu opatrnejší prístup. Ak daňový subjekt vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá tak na seba riziko, že nebude môcť splniť svoju povinnosť niesť dôkazné bremeno. V Zbierke listín Okresného súdu Žilina, vložka číslo: 13256/L-Zbl sa nachádzajú podpisové vzory Ing. D. L., CSc. a F. L., súčasťou ktorých je aj prehlásenie, že budú pri podpisovaní a konaní za uvedenú spoločnosť vždy používať podpis uvedený v podpisovom vzore. Súčasťou každého podpisového vzoru je aj osvedčenie o pravosti podpisu. Už vizuálnym porovnaním podpisov Ing. D. L., CSc. a F. L. uvedených na splnomocneniach a podpisov na podpisových vzoroch je evidentné, že sa jednalo o odlišné podpisy.

Žalovaný je toho názoru, že žalobca bez ohľadu na vyššie uvedený dôkaz - vypočutie svedka nepreukázal splnenie vecných a ani formálnych podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetných faktúr vystavených spoločnosťou DUBAY, s.r.o., Žilina. Uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je viazané na skutočnosť - že obe podmienky musia byť splnené súčasne.

Napriek výzvam správcu dane, žalobca nepredložil správcovi dane dôkazy, ktoré by svedčili v prospech jeho tvrdenia, že služby a tovary, ktoré mali byť fakturované v roku 2010 spoločnosťou DUBAY, s.r.o., Žilina, boli touto spoločnosťou aj reálne dodané. Chýbali zmluvy o dielo, objednávky, niektoré zápisy vykonaných prác, stavebné denníky, preberacie protokoly. Plnenia mali byť podľa vyjadrenia pána J. A. - konateľa žalobcu, vykonané subdodávateľsky (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/2258270/2012/Liš zo dňa 20.08.2012). Z predložených dokladov však nebolo možné zistiť, o ktorých subdodávateľov sa jednalo (kto fakturované plnenia mal vykonať).

Podľa názoru žalovaného je v praxi veľmi neobvyklé, aby pri takom objeme plnení, aký bol fakturačne vykázaný (za august 2010 v celkovej hodnote 240 542,09 €) sa plnenia realizovali bez toho, aby obchodné vzťahy neboli premietnuté vo forme príslušných dokumentov a dokladov. Potrebu písomných dôkazov preukazujúcich reálnosť fakturovaného plnenia si pritom vyžaduje nielen samotná ochrana subjektov v rámci obchodno - záväzkových vzťahov, ale aj dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie DPH pri prijatých zdaniteľných plneniach, resp. si uplatňuje odpočítanie daňového výdavku od základu dane v prípade dane z príjmov.

Žalobca ako dôkaz o prijatí zdaniteľných plnení za zdaniteľné obdobie august 2010 od spoločnosti DUBAY, s.r.o., Žilina predložil iba došlé faktúry a doklady o úhradách týchto faktúr. Žalovaný však ani tieto dokumenty nepovažuje za vierohodné a to na základe už vyššie uvádzaných skutočností.

Žalobca ako dôkaz o prijatí zdaniteľných plnení za zdaniteľné obdobie august 2010 od spoločnosti DUBAY, s.r.o., Žilina predložil došlé faktúry a doklady o úhradách týchto faktúr. Na prijatých faktúrach, v prípade fakturovaných služieb (prác), však chýba podrobný rozpis služieb (prác). Nie je zrejmý rozsah fakturovaných služieb (pod množstvom sa uvádza iba 1 ks) a ani bližší charakter fakturovaných služieb. Takéto faktúry nespĺňajú podmienky ust. § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov (faktúra musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby).

So skutočnosťou, že žalobca nepredložil faktúry vystavené v súlade s ust. § 71 zákona č. 222/2004 Z. z. sa stotožnil aj Krajský súd v Žiline, avšak s výnimkou faktúr č. 145 a č. 155 (strana 7 rozsudku). Pri uvedených faktúrach je pripnutá rekapitulácia rozpočtu, resp. prehľad rozpočtových nákladov. Žalovaný má zato, že ani faktúry č. 145 a č. 155 nespĺňajú podmienky ust. § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. a to z dôvodu, že rekapitulácia rozpočtu, resp. prehľad rozpočtových nákladov netvorí s faktúrou jeden neoddeliteľný celok. Žiadna z uvedených faktúr sa neodvoláva na žiadnu zmluvu, žiadnu rekapituláciu rozpočtu a ani na prehľad rozpočtových nákladov. Žiadna z uvedených faktúr neuvádza, že jej súčasťou je nejaká príloha. Preto uvedené prílohy nemožno považovať za súčasť faktúry.

Žalobca sa k odvolaniu žalovaného vyjadril tak, že navrhol rozsudok krajského súdu potvrdiť a priznať náhradu trov právneho zastúpenia vo výške 165,84 €. Poukázal na to, že nebolo naplnené právo žalobcu aby mohol klásť svedkovi otázky a správca dane mal postupovať tak, aby bolo toto jeho procesné právo naplnené. Nepostačovalo len to, že bol oboznámený s výpoveďou konateľa spoločnosti DUBAY, s.r.o., Žilina. Podľa žalobcu nemožno súhlasiť ani so záverom žalovaného ohľadom nevierohodnosti splnomocnení pre p. P. I. nakoľko žiadny právny predpis nevyžaduje aby plnomocenstvo bolo úradne overené. Podľa jeho názoru mandátna zmluva môže mať aj ústnu formu. Ohľadom faktúr č. 145 a 155 súd správne ustálil, že v rámci správneho súdnictva nemôže oddeľovať správca dane faktúry, ktoré spĺňali náležitosti, od faktúr, ktoré náležitosti nespĺňali a podľa toho rozhodnúť o dorúbení dane. Nemožno súhlasiť s názorom žalovaného, že ani faktúry č. 145 a 155 nespĺňali náležitosti daňového dokladu podľa ust. § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP) 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 OSP).

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

Súd v intenciách § 244 ods. 1 OSP preskúmava 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 určeniu dane správcou 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 zachovávaniu 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 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 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 vyúčtování, 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky z obsahu predloženého súdneho a administratívneho spisu zistil skutkový stav tak, ako je podrobne popísaný v rozsudku krajského súdu, pričom poukazuje na to, že spornými, resp. rozhodnými skutočnosťami v danej veci je skutočnosť vzťahujúca sa najmä k faktúram č. 145 a 155.

Predmetom tohto konania bolo rozhodnutie žalovaného č. 1100308/1/60811/2013 zo dňa 07.02.2013, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu v Žiline č. 9512401/5/2914452/2012/Bel zo dňa

11.10.2012, o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010 v sume 38 405,88 €.

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.

Podľa odvolacieho súdu v uvedenom daňovom období - august 2010, správca dane správne vyhodnotil prípad v tom smere, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a správcovi dane nepreukázal riadne vystavené daňové doklady podľa § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH a reálne dodanie tovarov a služieb ním samotným, alebo prostredníctvom tretích osôb.

Najvyšší súd Slovenskej republiky opakovane 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. Iba faktúra, ktorá má náležitosti ust. § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH a reálnosť preukázania dodania tovaru alebo služby na nej uvedeným dodávateľom je relevantným dokladom, na uplatnenie si prípadného odpočtu DPH.

Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok spočíva jednak v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom, pričom 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 Slovenskej republiky 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 svojim 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“.

Odvolací súd prihladnuc na námietky žalovaného dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v tom, že by reálne došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení, z ktorých si uplatnil nadmerný odpočet DPH za mesiac august 2010. Navyše odvolací súd poukazuje na to, že pri daňovom konaní platí tiež zásada, že rozhodnutia správnych orgánov sa nezrušujú pre to, aby sa formálne zopakoval procesný postup, hoci to nemôže priniesť účastníkovi priaznivejší výsledok, ktorý by vyplynul z tvrdení predložených žalobcom.

Aj podľa odvolacieho súdu opakované vypočutie Ing. D. L., CSc. za účasti žalobcu, by nemohlo zvrátiť rozhodnutie správcu dane a žalovaného a priznať žalobcovi vznik nároku na vrátenie nadmerného odpočtu z predmetných faktúr a to vrátane faktúr č. 145 a 155. Je totiž nepochybné, a túto skutočnosť nijak nevyvrátil ani žalobca, že spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina práce nemohla realizovať a ani si tieto práce neobjednala subdodávateľsky. Nebol predložený žiadny stavebný denník a ani iný dôkaz, ktorý by preukázal vierohodnosť faktúr č. 145 a 155 a u ostatných faktúr nebolo dodržané ani ust. § 71 ods. 2 písm. f/ zákona č. 222/2004 Z. z. nakoľko neobsahovali množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby. Navyše sám žalobca, potom čo bol oboznámený so svedeckou výpoveďou Ing. D. L., CSc. netrval na jej zopakovaní a ani neuviedol v čom považuje jeho výpoveď za pochybnú, alebo

nevierohodnú.

Správca dane a žalovaný správne vyhodnotili ostatné dôkazy vykonané v danom prípade, t. j. najmä predložené faktúry, ale aj výpoveď účtovníčky, ako aj nepredloženie ďalších relevantných dôkazov (stavebné denníky, protokoly o odovzdaní a pod.), ktoré by preukázali reálnosť uskutočnenia zdaniteľných plnení, tak, ako ich dokladoval žalobca, teda, že ich skutočne reálne dodala spoločnosť DUBAY, s.r.o., Žilina.

Preto správca dane správne vyhodnotil všetky dôkazy v danej veci vo vzájomnej súvislosti a dospel k správny skutkovým zisteniam.

Z uvedených dôvodov Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolaniu žalovaného vyhovel a s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu rozsudok Krajského súdu v Žiline podľa § 220 OSP zmenil, nakoľko neboli splnené podmienky na jeho potvrdenie (§ 219 OSP), ani na jeho zrušenie (§ 221 ods. 1 OSP) a žalobu podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol, keďže dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného v medziach žaloby sú v súlade so zákonom.

Pri rozhodovaní o náhrade trov konania vrátane trov odvolacieho konania odvolací súd vychádzal z ustanovení § 246c ods. 1, § 224 ods. 1 a § 250k OSP tak, že žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný náhradu trov konania nepriznal a žalovanému právo na náhradu trov konania zo zákona neprináleží.

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.