

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžf/101/2015
Identifikačné číslo spisu: 7012201226
Dátum vydania rozhodnutia: 22.03.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7012201226.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: ZEMPLÍN MARKET, s.r.o. so sídlom v Košiciach, ul. Slovenskej jednoty č. 13, IČO: 36 600 679, právne zastúpeného JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom v Košiciach, Gelnická č. 33, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/553065-1125200/2012/13389 zo dňa 17.08.2012, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/299/2012-78 zo dňa 18. februára 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/299/2012-78 zo dňa 18. februára 2015 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

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1020503/1/553065-1125200/2012/13389 zo dňa 17.08.2012 ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Košice I (ďalej len „správca dane“) č. 695/231/88740/11/FrnM zo dňa 21.10.2011, ktorým správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) v sume 21 550,62 Eur za zdaňovacie obdobie február 2009. Žalovaný napadnutým rozhodnutím v rámci odvolacieho daňového konania postupom podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní v spojení s § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) rozhodnutie správcu dane potvrdil.

Podľa § 250k ods. 1 OSP neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania krajský súd nepriznal.

Dôvodom dodatočného dorubenia predmetnej daňovej povinnosti bolo na základe výsledkov daňovej kontroly daňovými orgánmi oboch stupňov okrem iného konštatované porušenie § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.03.2009 (ďalej len zákon o „DPH“). Na základe zisteného skutkového stavu správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočet dane z prijatého zdaniteľného plnenia, žalobcom deklarovaneho faktúrou č. 8 2 2009 zo dňa 25.02.2009, vystavenou dodávateľom žalobcu, obchodnou spoločnosťou REVANGE SERVIS s.r.o. so sídlom v Košiciach. Išlo o vystavenie faktúry za tri plnenia; za vypracovanie štúdie, projektovej dokumentácie a následnej realizácie úlohy „Zefektívnenie energetickej náročnosti budovy OC Zemplín“ v zmysle Zmluvy o spoločnom postupe pri energetickej efektívizácii OC Zemplín zo dňa 13.01.2009. Výsledkom preverovania reálneho základu bol záver prijatý správcou dane, že dve z vyššie uvedených plnení neboli realizované, a preto správca dane žalobcovi neuznal právo na odpočet DPH vo výške 2/3 odpočítanej sumy (v hodnote 21 533,33 Eur), nakoľko projekt nevypracoval a ani fakturované úlohy nerealizoval deklarovany dodávateľ.

Krajský súd v rámci súdneho prieskumu zákonnosti napadnutých správnych rozhodnutí vychádzal zo zisteného skutkového stavu a na základe obsahu administratívneho spisu vyhodnotil, že správca dane preveroval deklarovany zdaniteľny obchod nielen u žalobcu, ale aj dožiadaniami u iných správcov dane. Zároveň žalobné námietky vyhodnotil ako nedôvodné, nezodpovedajúce obsahu a záverom daňovej kontroly a vyrubovacieho konania a nemajúce právnu oporu v legislatívnej úprave dane z pridanej hodnoty.

Krajský súd po vykonaní súdneho prieskumu žalobou napadnutých rozhodnutí ustálil, že žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu ním deklarovaneho zdaniteľného plnenia, vypracovania projektu a realizácie dohodnutej služby dodávateľom REVANGE SERVIS s.r.o., keďže nepreukázanie dvoch z troch fakturovaných plnení plne zodpovedá zistenému skutkovému stavu. Žiaden zo žalobcom produkovaných dôkazov v priebehu daňovej kontroly a vo vyrubovacom konaní nepreukázal reálnu existenciu fakturovaného plnenia v neuznanom rozsahu správcou dane a dôkazné zistenia daňových orgánov s daným konštatovaním plne korešpondujú. V tejto súvislosti krajský súd poukázal, okrem iných dôkazov obsiahnutých v administratívnom spise, aj na výpoveď svedka Júliusa Cichovláza v zápisnici z ústneho pojednávania zo dňa 19.05.2011, ktorý bol v období od 02.12.2008 do 03.06.2009 spoločníkom a konateľom spoločnosti VEFRA, s.r.o., Krivá 23, Košice (popri dodávateľovi YOPI Agency, s.r.o. sa mala uvedená spoločnosť podieľať na plnení uvedenom vo faktúre od REVANGE SERVIS s.r.o. neuznanej správcou dane). Uvedený svedok neuviedol pred správcou dane žiadne skutočnosti svedčiace o existencii reálneho plnenia, ktoré bolo predmetom danej fakturácie. Taktiež pokiaľ ide o obsah zápisnice o miestnom zisťovaní zo 14.06.2011, vykonaného Daňovým úradom Bratislava III s miestom zisťovania v spoločnosti BEZ ELBAT, Ltd. s.r.o., Rybníčná 40, Bratislava, v súvislosti s ktorým žalobca namietal aj procesný postup správcu dane, jeho obsahom je jednoznačné zistenie, že daná, spoločnosť v relevantnom období nevypracovala pre spoločnosť ZEMPLÍN MARKET s.r.o., ani pre inú spoločnosť projektovú dokumentáciu, ale iba ponuku pre projekt pre stavbu Nákupné centrum Michalovce, ohľadom ktorej nebola spísaná žiadna zmluva, objednávka a oficiálne projekt nebol nikdy odovzdaný, ani nedošlo k samotnej realizácii daného projektu. Napokon aj žalobcom zvýrazňovaná výpoveď svedka O. I., vzťahujúca sa k faktúre č. 8 2 2009 od dodávateľa REVANGE SERVIS, s.r.o. (zápisnica č. 695/320/27622/2011/Armi z 11.04.2011) neobsahuje skutočnosti preukazujúce existenciu zdaniteľného plnenia neuznaného správcou dane. K obsahu danej výpovede citovanej aj v doplnení žaloby z 30.09.2014 krajský súd uviedol, že praktická realizácia niektorých z úsporných opatrení vyplývajúcich zo štúdie (uznanej ako plnenie správcou dane), akým je napr. realizácia odvetrávacích okien na svetlíku a zavedenie rôznych úsporných spotrebičov, nie je dôkazom preukazujúcim zdaniteľné plnenie od REVANGE SERVIS, s.r.o. na základe spornej faktúry č. 8 2 2009 v neuznanom rozsahu, tak ako je to konkretizované správcou dane a žalovaným.

K procesnoprávnej námietke žalobcu týkajúcej sa miestneho zisťovania vykonaného dožiadaným Daňovým úradom Bratislava III 14.06.2011 v spoločnosti BEZ ELBAT Ltd. s.r.o. krajský súd poznamenal, že obsahom zápisnice o danom miestnom zisťovaní je iba stručná reakcia konateľa

spoločnosti Ing. Juraja Smatlíka na otázku správcu dane týkajúcu sa projektovej dokumentácie pre žalobcu alebo iný subjekt na stavbu Nákupné centrum Michalovce.

Krajský súd pri posudzovaní žalobnej námietky, napádajúcej porušenie práva žalobcu byť prítomný pri výsluchu svedka a klásť mu otázky, vychádzal z dikcie ustanovení § 2, § 14 a § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní a z povinnosti správcu dane vytvoriť všetky podmienky pre realizáciu práv účastníka konania vyplývajúcich z daných zákonných ustanovení. Zároveň poukázal na právne závery vyplývajúce aj z judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“), obsiahnutej napr. v rozsudkoch najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/32,33,34/2012 z 20.06.2012, 5Sžf/79/2011 z 15.12.2011, 4Sžf/10/2011 z 31.05.2011, 2Sžf/28/2010 z 18.05.2011, 5Sžf/5/2009 z 24.11.2009, ako aj z Nálezu Ústavného súdu SR III.ÚS 153/07-35 z 18.10.2007. V nadväznosti na uvedené krajský súd dospel k záveru, že uskutočnením daného procesného úkonu dožiadaným daňovým úradom nedošlo k porušeniu práv žalobcu na spravodlivý administratívny proces v rámci správy daní. Dožiadanie ako aj miestne zisťovanie posúdil ako legálny dôkazný prostriedok v rámci procesných oprávnení správcu dane podľa zákona o správe daní. Obsah zápisnice o miestnom zisťovaní zo dňa 14.06.2011 krajský súd nevyhodnotil ako svedeckú výpoveď, ale ako zisťovanie údajov od konateľa spoločnosti BEZ ELBAT Ltd. s.r.o. na základe dokladov predložených správcom dane dožiadanému Daňovému úradu Bratislava III. V ďalšom priebehu daňovej kontroly, resp. aj v priebehu vyrubovacieho konania bolo pritom oprávnením žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu domáhať sa prípadnej svedeckej výpovede konateľa spoločnosti BEZ ELBAT Ltd. s.r.o., avšak žalobca pri prerokovaní protokolu dňa 25.08.2011 a jeho dodatku návrh na vykonanie takéhoto dôkazu správcovi dane nepredložil.

K hmotnoprávnym žalobným námietkam vo vzťahu k dôkaznému bremenu platcu DPH krajský súd uviedol, že prísne pravidlá požadované zákonom o DPH pre priznanie nadmerného odpočtu DPH sa priamo dotýkajú aj právnej otázky rozloženia dôkaznej povinnosti medzi správcu dane a daňový subjekt, resp. problematiky dôkaznej povinnosti daňového subjektu pre preukázanie právnych podmienok pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH. Právnym východiskovým základom ustálenej judikatúry súdov Slovenskej republiky pri posudzovaní právnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty je jednak požiadavka, aby daňové doklady odrážali skutočnosť, pri súčasnom zvýrazňovaní dôkazného bremena, ktorým je zaťažený daňový subjekt, a nie správca dane, ktorému však na druhej strane nemožno uprieť právo vykonania takých dôkazov, ktoré správca dane považuje za nevyhnutné pre náležité objasnenie veci. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na ustálenú judikatúru najvyššieho súdu, napr. na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/29/2010 z 10.03.2011, sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011, sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011, sp. zn. 2Sžf/41/2010 z 15.06.2011 a ďalšie.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby najvyšší súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie, eventuálne zruší rozsudok súdu prvého stupňa a vráti mu vec na ďalšie konanie. Zároveň navrhol, aby odvolací súd rozhodol o trovách konania.

Žalobca napáda nesprávne vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, pretože správca dane nespochybnil samotné uskutočnenie zdaniteľného plnenia spoločnosťou REVANGE SERVIS, s.r.o. pre žalobcu, spochybnil len jeho rozsah, avšak len na základe dôkazov, ktoré nesprávne vyhodnotil. Toto nesprávne vyhodnotenie dôkazov spočívalo v nesprávnej úvahe, že spoločnosť REVANGE SERVIS, s.r.o. síce zabezpečila vypracovanie štúdie, avšak už nedošlo k jej realizácii. Túto úvahu žalobca označil za nesprávnu, nakoľko realizácia projektu sa uskutočnila formou externých dodávateľských firiem.

Zároveň namieta aj procesné pochybenie v súvislosti s miestnym zisťovaním v spoločnosti BEZ ELBAT Ltd. Podľa žalobcu v osobe, ktorá konala a vyjadrovala sa pred správcom dane za spoločnosť BEZ ELBAT Ltd., išlo o svedka, pretože dôvodom jeho výsluchu nebolo zisťovanie okolností týkajúcich sa daňových záležitostí spoločnosti BEZ ELBAT Ltd., ale účelom bolo vypočúť ho o dôležitých okolnostiach týkajúcich sa žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu. V tejto súvislosti namieta, že mu uvedeným postupom bolo odopreté jeho právo klásť svedkovi otázky pri ústnom pojednávaní v

zmysle ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní, pričom tento dôkaz žalobca považuje za získaný v rozpore so zákonom, ktorý v zmysle ustanovenia § 29 ods. 4 citovaného zákona nie je možné považovať za dôkazný prostriedok.

Taktiež žalobca spochybňuje nesprávne vyhodnotenie svedeckej výpovede tvrdením, že správca dane a žalovaný nepresne a účelovo interpretovali vyjadrenia svedka - bývalého konateľa spoločnosti REVANGE SERVIS, s.r.o. J. Brňáka obsiahnuté v zápisnici o jeho výsluchu z 11. 04. 2011. Záver správcu dane a žalovaného, že z troch plnení z faktúry č. 8 2 2009 došlo len k vypracovaniu štúdie a k vypracovaniu projektu a následnej realizácii úlohy zo strany REVANGE SERVIS, s.r.o. nedošlo, je predčasný a nepodložený. Podľa žalobcu nesprávne posúdenie skutkového a právneho stavu v konečnom dôsledku viedlo k nesprávnemu hmotnoprávnemu posúdeniu veci.

V prípade preverovania spoločnosti VEFRA, s.r.o., ako dodávateľa pre spoločnosť REVANGE SERVIS, s.r.o., žalobca svedeckú výpoveď konateľa spoločnosti J. Cichovláza, hodnotí ako nespôsobilú mať vplyv na posúdenie zdaniteľného plnenia uskutočneného spoločnosťou REVANGE SERVIS, s.r.o. Z rozhodnutia daňových orgánov podľa žalobcu takisto nevyplývalo, ako zhodnotili nevedomosť konateľa spoločnosti VEFRA s.r.o. ohľadom obchodov so spoločnosťou REVANGE SERVIS s. r.o., pričom jeho nevedomosť mohla byť spôsobená vážnym úrazom hlavy, v dôsledku preukázaného trestného činu, ktorý bol na ňom vykonaný.

Vo vzťahu k požiadavke dostatočného zistenia skutkového stavu podľa ustanovenia § 29 ods. 2 zákona o správe daní žalobca poukázal na povinnosť správcu dane dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. To podľa žalobcu predpokladá, že v daňovom konaní sa náležite zistí a zhodnotí skutkový stav, pričom ako dôkaz môže použiť všetky prostriedky, ktorými je možné zistiť a objasniť skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Správca dane bol povinný prihliadnuť na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, ako aj na to, čo uvedie daňový subjekt a pri odôvodnení svojich záverov musí uviesť aj to, prečo na niektoré dôkazy pri rozhodovaní neprihliadol, resp. ich nevykonal a pokladal ich z hľadiska výpovednej hodnoty za druhoradé.

V súvislosti s aplikovaním zisteného skutkového stavu na zákonné podmienky uznania nároku na odpočet dane žalobca namieta, že správca dane pri výkone daňovej kontroly nepreukázal nespochybniteľné porušenie ustanovenia § 49 ods. 2 zákona o DPH, nevykonal dokazovania v súlade so zákonom o správe daní a nepredložil jednoznačné a nespochybniteľné dôkazy vo veci tak, aby boli nespochybniteľným podkladom pre neuznanie dane odpočítanej z faktúr vystavených dodávateľskou spoločnosťou REVANGE SERVIS, s.r.o.

Ďalej žalobca opätovne namieta nezákonnosť dôkazu získaného vypočítaním osôb o podstatných skutočnostiach, pri ktorých nemohol byť prítomný. Vyčíta prvostupňovému rozsudku okolnosť, že sa súd nevysporiadal s ťažiskovou námietkou žalobcu týkajúcou sa odňatia jeho zákonného práva podľa § 15 ods. 5 písm. e) zákona o správe daní.

Z dôvodu, že správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, keď neprihliadol na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo, nevedol dokazovanie tak, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nepoužil všetko, čo mohlo prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, nebol skutkový stav zistený čo najúplnejšie a dostatočne spoľahlivo, čo viedlo aj k nesprávnym záverom pri hmotnoprávnom posúdení veci.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil, pričom sa v plnom rozsahu pridrižiava svojho vyjadrenia k žalobe.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie krajského súdu, napadnuté rozhodnutia daňových orgánov

oboch stupňov a konania predchádzajúce ich vydaniu, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok).

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP v spojení s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 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.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

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

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

Podľa § 219 ods. 2, ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatkov a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec 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 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 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 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. 8 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt môže do dňa doručenia výzvy podľa odseku 10 uplatniť u správcu dane námietku proti postupu zamestnanca správcu dane pri výkone daňovej kontroly. Námietky vybavuje zamestnanec správcu dane najbližšie nadriadený tomu zamestnancovi, voči ktorému smerujú. Tento nadriadený zamestnanec námietke vyhovie a zabezpečí nápravu alebo kontrolovanému daňovému subjektu oznámi písomne dôvody, pre ktoré nemožno námietke vyhovieť. Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustné odvolanie.

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

Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

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

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

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť zákonnosť žalobcom namietaného procesného postupu správcu dane v súvislosti s výkonom daňovej kontroly zameranej na preverenie výšky žalobcom priznanej DPH za zdaňovacie obdobie február 2009, resp. oprávnenosti odpočtov dane na základe žalobcom deklarovateľných prijatých zdaniteľných plnení, v súvislosti s následným vyrubovacím konaním, ako i posúdiť mieru prenosu dôkazného bremena na žalobcu vzhľadom na zistený skutkový stav v nadväznosti na dodatočné určenie daňovej povinnosti.

Odvolací súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho a súdneho spisu, posúdiac argumentáciu odvolacích dôvodov žalobcu, konštatuje, že vo vzťahu k splneniu podmienok na dodatočné určenie predmetnej dane a miery zaťaženia žalobcu dôkazným bremenom čo do preukázania reálneho základu ním deklarovateľných zdaniteľných plnení, sa stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozsudku krajského súdu a na zdôraznenie jeho správnosti doplnia len nasledujúce dôvody (§ 219 ods. 2 OSP).

Ťažisko odvolacích námietok žalobcu spočíva v spochybňovaní zákonnosti vykonávaného dokazovania v rámci preverovania žalobcom uplatnených nárokov na základe ním prijatých zdaniteľných plnení, predovšetkým využitím inštitútu miestneho zisťovania prostredníctvom dožiadaných príslušných správcov dane, v spochybňovaní správnosti vyhodnotenia skutkového stavu na základe jednotlivých zistení, ako i v napádaní neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu, ktorý, podľa jeho tvrdenia, si splnil svoju dôkaznú povinnosť predložením zákonom stanovených daňových dokladov preukazujúcich uskutočnenie sporných zdaniteľných plnení.

Odvolací súd nemôže prisvedčiť námietke spochybňujúcej zákonnosť vykonaných výsluchov svedkov s využitím miestneho zisťovania prostredníctvom príslušných dožiadaných správcov dane. Tento inštitút je zákonným prostriedkom získavania informácií správcom dane v rámci naplňovania cieľov správy daní sledovaného zákonom, taktiež potrebným na preverovanie skutočností potrebných na správne určenie alebo preverenie základu dane, príp. nárokov uplatnených daňovými subjektmi. Zápisnica z miestneho zisťovania a zadovážené zistenia sú daňovým subjektom v priebehu výkonu daňovej kontroly prístupné, ku ktorým sa títo majú právo vyjadrovať, navrhovať dôkazy podľa § 15 ods. 5 písm. c) až písm. f) zákona o správe daní, vrátane práva vyjadriť sa v zákonom stanovenej lehote k protokolu o výsledku daňovej kontroly podľa § 15 ods. 10 citovaného zákona, ako i podať námietky proti postupu správcu dane v priebehu výkonu daňovej kontroly (§ 15 ods. 8 citovaného zákona). S prihliadnutím na uvedené záruky zachovania procesných práv daňových subjektov, nemožno prijať tvrdenie, že žalobca bol na svojich procesných právach ukrátený.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2

písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužívateľnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar a služby reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH, uvedeným na faktúre.

Z uvedených dôvodov, vychádzajúc z relevantnej právnej úpravy a zo skutkových zistení vyplývajúcich z administratívneho spisu, odvolací súd dospel k záveru, že daňové orgány oboch stupňov vo veci postupovali v súlade so zákonom. V daňovom konaní vo vzťahu k faktúre vystavenej spoločnosťou REVANGE SERVIS, s.r.o. nebolo preukázané, že by táto ňou všetky tri fakturované služby ako dodávateľ aj žalobcovi reálne dodala. Preto správca dane postupoval zákonne, keď žalobcovi nepriznal uplatnený nárok na odpočítanie dane, minimálne z dvoch sporných fakturovaných plnení, a to len na základe žalobcom predložených daňových dokladov, nakoľko nebolo preukázané splnenie podmienok podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH, podľa ktorého si 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, čo v danom prípade nebolo splnené.

V nadväznosti na uvedené možno prijať záver, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli zistené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane.

Odvolací súd zároveň poukazuje i na svoje skoršie rozhodnutia v obdobných veciach žalobcu (predmetom súdneho prieskumu boli rozhodnutia dodatočného určenia DPH za zdaňovacie obdobia august 2009 a december 2009), vedených na Najvyššom súde Slovenskej republiky, v ktorých najvyšší súd o rovnakých odvolacích námietkach rozhodol zhodne (sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 3Sžf/65/2015 zo dňa 19. októbra 2016).

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane za účelom preverenia žalobcom priznanej daňovej povinnosti za kontrolované zdaňovacie obdobie DPH vykonal rozsiahle dokazovanie, získané informácie a vykonané dôkazy vyhodnotil v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, pričom prihliadol na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom, predovšetkým vo svetle kontrolných zistení, absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení deklarovaným dodávateľom, na základe ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočet dane, ako i o vierohodnosti účtovnej evidencie žalobcu (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní). Zároveň možno konštatovať, že rozhodnutie žalovaného obsahuje všetky zákonom požadované náležitosti a je riadne odôvodnené.

Bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti, aby zabránil tomu, že reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, bude spochybnené.

Odvolací súd po vykonaní súdneho prieskumu napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa dospel k záveru, že tento v preskúmanej veci v rozsahu žalobných dôvodov postupom v súlade s právnymi normami ustanovenými v druhej hlave piatej časti OSP náležite preskúmal zákonnosť rozhodnutí daňových orgánov oboch stupňov, ako i postupu predchádzajúceho ich vydaniu a v odôvodnení

napadnutého rozsudku sa vysporiadal s podstatnými žalobnými námietkami.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny a v súlade so zákonom postupom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.