



ROZSUDOK
V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., v právnej veci žalobcu: **J. – S.**, s miestom podnikania X., IČO: X., zast.: *JUDr. J.*, advokátom so sídlom R., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, 975 04 Banská Bystrica o **preskúmanie zákonnosti rozhodnutia** správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 13. januára 2009 č. k. 21S 19/2008-55, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 13. januára 2009 č. k. 21S 19/2008-55 **potvrďuje**.

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania **neprižnáva**.

O d ô v o d n e n i e :

I.

Osobitnými žalobami sa žalobca na Krajskom súde v Žiline domáhal preskúmania:

1. rozhodnutia č. I/228/14925-90154/2007/993168-r zo dňa 11.12.2007, ktorým druhostupňový daňový orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/31503/07/God/X-253 zo dňa 04.09.2007, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel

- na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2004 v sume 188.100,- Sk (v konaní vedenom pod sp. zn. 21S 19/2008),
2. rozhodnutia č. I/228/14928-90157/2007/993168-r zo dňa 11.12.2007, ktorým druhostupňový daňový orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/31541/07/God/X-259 zo dňa 04.09.2007, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2004 v sume 77.619,- Sk (v konaní vedenom pod sp. zn. 21S 20/2008),
 3. rozhodnutia č. I/228/14926-90155/2007/993168-r zo dňa 11.12.2007, ktorým druhostupňový daňový orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/31536/07/God/X-256 zo dňa 04.09.2007, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2004 v sume 34.209,- Sk (v konaní vedenom pod sp. zn. 21S 22/2008) a
 4. rozhodnutia č. I/228/14924-90152/2007/993168-r zo dňa 11.12.2007, ktorým druhostupňový daňový orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Ružomberok č. 661/230/31496/07/God/X-251 zo dňa 03.09.2007, ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január 2004 v sume 370.500,- Sk (v konaní vedenom pod sp. zn. 21S 23/2008).

Krajský súd v Žiline v zmysle ustanovenia § 112 O.s.p. spojil uvedené konania na spoločné konanie na pojednávaní dňa 13. januára 2009 tak, že v ďalšom uvedené konania boli vedené pod sp. zn. 21S 19/2008.

Podľa krajského súdu sa žalobca v podaných žalobách domáhal, na základe rovnakých skutkových a právnych záverov, zrušenia rozhodnutí žalovaného, ako aj prvostupňového správneho orgánu. Vo vzťahu k faktúram, ktoré sú predmetom rozhodovania podľa jednotlivých napadnutých rozhodnutí žalovaného, konštatoval, že v prípade neuznania odpočítania dane z pridanej hodnoty pochybil správca dane, keď nesprávne upravil odpočet DPH na vstupe od dodávateľa T., s.r.o. Á. z titulu, že dodávateľ z týchto plnení neodviedol daň.

Žalobca mal tvrdiť, že právo na odpočítanie dane vzniklo podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely tohto rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) z dôvodu, že stavebné práce sa uskutočnili a boli fakturované v prípade pôvodného konania 21S 19/2008 faktúrou č. 040006, a táto bola dodávateľovi aj uhradená.

Ďalej tvrdil, že následné stavebné práce ako súčasť subdodávky boli vyfakturované investorovi, a teda bola odvedená aj daň na výstupe u týchto plnení, čo daňový úrad pri kontrole nezohľadnil.

Tiež mal žalobca podľa krajského súdu tvrdiť, že žalobca počas roku 2004 vykonával stavebné práce a dodávky pre firmy S., N. a.s., P. s.r.o., S. a.s., S. s.s., K. a.s., nielen so svojimi zamestnancami ale aj so subdodávateľmi, ako napríklad T. s.r.o.

Vo vzťahu k pôvodnému konaniu 21S 20/2008 žalobca tvrdil, že správca dane nesprávne odpočítal DPH na doklade – faktúre 040018 od dodávateľa T., s.r.o. Á., nakoľko tieto práce sa uskutočnili, boli fakturované dodávateľom a uhradené, pričom následné práce, ako súčasť subdodávky, boli vyfakturované investorovi, a teda bola odvedená aj daň na výstupe z týchto plnení, čo taktiež kontrolór daňového úradu pri kontrole nezohľadnil.

V prípade pôvodného konania 21S 22/2008 žalobca podľa krajského súdu tvrdil, že správca dane nesprávne odpočítal dane na doklade – faktúre č. 040009 od dodávateľa T., s.r.o. Á., keď nesprávne upravil odpočítanie DPH na vstupe, pričom tieto práce uskutočnili, boli fakturované dodávateľom a boli aj uhradené, pričom následné práce, ako súčasť subdodávky, boli vyfakturované investorovi, a teda bola odvedená aj daň na výstupe, pričom tieto skutočnosti kontrola z daňového úradu nezohľadnila.

Čo sa týka pôvodného konania 21S 23/2008 žalobca podľa krajského súdu tvrdil, že správca dane nesprávne odpočítal dane na doklade – faktúre č. 040001 od dodávateľa T., s.r.o. Á., keď nesprávne upravil odpočítanie DPH na vstupe, pričom tieto práce sa uskutočnili, boli fakturované dodávateľom a boli aj uhradené, pričom následné práce, ako súčasť subdodávky, boli vyfakturované investorovi, a teda bola odvedená aj daň na výstupe, pričom tieto skutočnosti kontrola z daňového úradu nezohľadnila.

Vo všetkých konaniach žalobca poukázal na § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. a tvrdil, že spoločnosti T., s.r.o. Á. za rok 2004 podala daňové priznanie k dani z príjmov dňa 31.03.2005, pričom z tohto písomného vyjadrenia nie je možné dokázať opak.

Ďalej žalovaný na základe daňovej kontroly zistil, že na adrese spoločnosti T., s.r.o., tzn. Á. č. X. sa nikto nezdržiaval (opustená chalupa na lazoch cca 5 km od obce Á., ktorú

vlastní J., T.), táto spoločnosť od 04/2004 nepodávala daňové priznania k dani z pridanej hodnoty a jej posledné zdaňovacie obdobie bolo správcom dane určené „ex offa“ na júl 2005.

Ďalej v daňovom konaní bol vypočítaný svedok J. ako jediný konateľ a súčasne spoločník v spoločnosti T., s.r.o., t. č. Domov dôchodcov - N., L.. Tento bol v súlade so zák. č. 511/1992 Zb. pred započatím výsluchu riadne poučený, počas výsluchu bola prítomná Ing. Z., zástupkyňa žalobcu pre daňové konanie. Preto neobstojí námietka žalobcu, že nemohol byť pri jeho výsluchu. Svedok M. nepotvrdil tvrdenia navrhovateľa, že práce v subdodávke vykonával pre navrhovateľa a poprel skutočnosť, že faktúry boli vystavené spoločnosťou T., s.r.o. a podpísované ním ako konateľom tejto obchodnej spoločnosti.

Takisto žalovaný označil na základe námietky žalobcu v daňovom konaní za irelevantný obsah zápisníc o miestnom zisťovaní zo dňa 21.9.2006 spísaných pred Daňovým úradom Ružomberok, nakoľko z ich obsahu vyplývajú len skutočnosti, kde sa J. nachádza, aké sú jeho osobné a majetkové pomery.

II.

Proti hore uvedeným viacerým rozhodnutiam žalovaného podal žalobca na Krajský súd v Žiline žaloby, všetky zo dňa 15.02.2008.

Krajský súd preskúmal napadnuté rozhodnutia žalovaného ako aj im predchádzajúcich rozhodnutí prvostupňových daňových orgánov, a po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

Krajský súd s odkazom na ust. § 244 ods. 1, § 247 ods. 1 a § 250i ods. 1 O.s.p. v odôvodnení skonštatoval, že správny orgán nepochybil, keď vychádzal z výsluchu svedka M. vykonaného zápisnicou z 02.10.2006, ktorého vyjadrenia vo veci boli jednoznačné. Na druhej strane uviedol, že žalobca nepreukázal, ktoré konkrétne práce na základe predložených faktúr pre neho realizovala spoločnosť T., s.r.o.

Navyše s prihliadnutím na výsluch svedka M. krajský súd konštatoval, že výsluch svedka bol vykonaný v súlade so zákonom, nebolo porušené právo žalobcu klásť otázky svedkovi. Toto právo využil aj zástupca žalobcu kladením konkrétnych otázok svedkovi

počas výsluchu svedka dňa 02.10.2006 vykonaného pred Daňovým Úradom Ružomberok. Ani položením otázok splnomocneným zástupcom žalobcu a odpoveďami svedka neboli preukázané skutočnosti, že by T., s.r.o. predmetné práce žalobcovi realizovala.

Vo vzťahu k žalobnému dôvodu, v ktorom spochybňoval žalobca obsah procesného úkonu zápisníc o miestnom zisťovaní a tvrdil, že existujú tu rozpory medzi obsahom týchto právnych úkonov, ako aj písomným prehlásením J. M., ktoré predložil žalobca ako listinný dôkaz v konaní, krajský súd v tejto súvislosti poukazuje, že pre riadne zistenie skutkového stavu veci môžu byť vykonané rôzne druhy dôkazov, medzi nimi je aj výsluch svedka.

Takisto žalobca podľa krajského súdu nepreukázal, ktorých konkrétnych zmluvných plnení sa tieto činnosti týkali. Navyše v konaní neboli predložené zmluvy o dielo, ktoré uzavrel navrhovateľ s T., s.r.o., doklady o vykonaní práce, odovzdaní prác, resp. iné doklady, ktoré by preukazovali, že práce fakturované pri jednotlivých preverovaných faktúrach boli fyzicky v uvedenom období, v rozsahu a na konkrétnom mieste plnenia realizované, tzn. žalobca mal produkovať dôkazy, ktoré by preukazovali vykonanie a odovzdanie prác.

Na základe uvedeného krajský súd konštatoval, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno, keď nepredkladal a neoznačoval dôkazy preukazujúce fyzickú realizáciu prác, ktoré sú predmetom preskúvaných rozhodnutí a pri výsluchu svedka M. správca dane nepochybil. Ani výsluch svedka J. zo dňa 22.1.2007, ktorého sa zúčastnila zástupkyňa žalobcu Ing. Z., nepreukázal, že predmetné účtované práce fyzicky pre žalobcu v konkrétnom mieste plnenia realizovala spoločnosť T., s.r.o.

III.

Vo včas podanom odvolaní zo dňa 24. marca 2009 (č. I. 64) proti rozsudku prvostupňového súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu poukázal na to, že v napadnutom rozsudku súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam a rozhodnutie súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci a je daný odvolací dôvod v zmysle § 205 ods. 2 písm. d) a f) O.s.p.

Predovšetkým žalobca spochybnil názor žalovaného, že dodávateľ T., s.r.o. z týchto plnení neodviedol daň, nakoľko nemôže niesť bremeno neuznania daňových nákladov len preto, že iný daňový subjekt si nesplnil svoje povinnosti kladené mu zákonom. Pritom

poukázal na zlý zdravotný stav konateľa T., s.r.o. Zároveň žalobca uviedol, že dňa 12.07.2007 bol konateľ spoločnosti T., s.r.o. vypočutý ako svedok u správcu dane na odstránenie rozporov v jeho tvrdeniach, pričom ozrejmil svoje rozpory zo svojej výpovede tým, že pri návšteve pracovníkov správcu dane v domove dôchodcov nevedel, o čo sa jedná a bol vtedy chorý. Uviedol, že za spoločnosť T., s.r.o. vykonával stavebné práce a podpisoval faktúry za výkon týchto pomocných prác. Taktiež zo zápisnice o výsluchu svedka pre žalobcu vyplýva, že začiatkom roka 2005 konateľ spoločnosti T., s.r.o. ochorel, jeho stav bol vážny, začal vo zvýšenej miere požívať alkoholické nápoje, a to mu často krát spôsobovalo výpadok pamäte.

Takisto žalobca pri aplikácii ust. § 29 ods. 8, § 7 ods. 1 až 4 a § 15 ods. 5 písm. c) až f) zák. č. 511/1992 Zb. vytýka správcovi dane, že vypočul dňa 21.09.2006 ako svedka J. M. bez poučenia o jeho právach a zároveň neupovedomil daňový subjekt ani jeho zástupcu o tom, že ide uskutočňovať výsluch. Odovzdanie kópií zápisníc riaditeľke domovu dôchodcov za účelom založenia do spisu p. M. označil žalobca za postup v rozpore so zákonom uloženou povinnosťou mlčanlivosti.

Žalobca toto miestne zisťovanie označil za rozporné s § 14 zák. č. 511/1992 Zb., a to tým, že J. M. mali pracovníci správcu dane vyzvať na svedeckú výpoveď v rámci ústneho pojednávania, o tejto svedeckej výpovedi mali upovedomiť žalovaného, aby sa mohol zúčastniť výsluchu a klásť J. ako svedkovi otázky.

Záverom svojho odvolania žalobca žiadal zrušenie rozsudku krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

Vo svojom vyjadrení (č. 1.73) zo dňa 20.04.2009 žalobca vyslovil záver, že toto odvolanie vo vzťahu k uvedenému rozhodnutiu neobsahuje skutočnosti, pre ktoré by mal byť rozsudok krajského súdu zrušený. Ďalej viedol, že žalobca si uplatnil novú námietku, a to, že platobný výmer správcu dane za december 2004 obsahoval len jednostranný úkon. Túto námietku označil žalovaný za bezpredmetnú.

K ostatným námietkam uvádzaným v odvolaní, ktoré sú rovnaké ako boli uvedené v žalobe, žalovaný odkázal na svoje písomné stanovisko k žalobe zo dňa 10.04.2006.

Záverom žalovaný žiadal potvrdiť odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu bez priznania náhrady trov konania žalobcovi.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku len „O.s.p.“). Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250j ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 372p ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval fakty pre účastníkov známe z prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa Najvyšší súd v svojom odôvodnení iba obmedzil na doplnenie niektorých detailov k právnym záverom krajského súdu týkajúcich sa oprávnenosti miestneho zisťovania správca dane.

V tomto prípade správca dane vykonal dňa 21.09.2006 (príloha č. 8 a 9 daňového spisu) miestne zisťovanie na adrese Domov Dôchodcov – N., L.. Cieľom tohto miestneho zisťovania bola preverenie u riaditeľky domova, či je u nich umiestnený J.. V ten istý deň na základe získaných informácií pracovníci správca dane vykonali návštevu J. M., ktorému boli pri tejto

príležitosti položené viaceré otázky týkajúce sa zistenia informácií o jeho podnikateľských aktivitách v roku 2004 ako aj toho, či pozná žalobcu.

Následne správca dane vykonal výsluch svedka J. M., na ktorý zabezpečil účasť Ing. Z., splnomocnenca žalobcu (príloha č. 11). Priebeh výsluchu svedka ako aj zoznam osôb zúčastnených na tomto výsluchu je zachytený v zápisnici zo dňa 02.10.2006 (príloha č. 12). Ing. Z., ako splnomocnenec žalobcu pri výsluchu svedka, mu položila viacero otázok súvisiacich s predmetom daňovej kontroly.

Podľa § 14 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu vykonávať miestne zisťovanie podľa § 3 ods. 13. Pri výkone miestneho zisťovania je zamestnanec správcu dane povinný preukázať sa služobným preukazom.

Podľa § 29 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. platí, že 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.

Zo znenia citovaného ust. § 29 ods. 3 vyplýva, že zápisnice z miestneho zisťovania sú popri svedeckej výpovede jednou z možných foriem dôkazných prostriedkov prípustných v daňovom konaní. Daňové predpisy jednoznačne preferujú vykonanie svedeckých výpovedí pred samotným miestnym zisťovaním. Žalovaný však nepochybil, ak najskôr uprednostnil miestne zisťovanie na získanie, resp. preverenie údajov o možnom pobyte svedka a potom vykonal výsluch svedka s tým, že umožnil aj účasť žalobcu (formou splnomocnenca). Takýto postup je v súlade so zákonnými požiadavkami daňových predpisov.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností ako aj s prihliadnutím na námietky žalobcu a na závery obsiahnuté v predchádzajúcej judikatúre (rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžf 27/2009), Najvyšší súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), nešlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (povinnosť zaplatiť daň z pridanej hodnoty vyplýva z verejnoprávných vzťahov), v konaní nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov tohto konania.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku **nie je** prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).

V Bratislave 4. mája 2010

Ing. JUDr. Miroslav Gavalec, v. r.
predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Lubica Kavivanovová