

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/82/2015
Identifikačné číslo spisu:	5015200452
Dátum vydania rozhodnutia:	08.06.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:5015200452.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Zemkovej PhD. a zo sudkýň JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Petry Príbelskej PhD. v právnej veci žalobcu: G. N., s miestom podnikania N. XXX/XX, F., IČO: 41 352 572, zastúpený Mgr. Filipom Osvaldom, advokátom zo sídlom Trhová 1, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100308/1/101952/2015 zo dňa 6. marca 2015, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/98/2015 - 53 zo dňa 3. novembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 20S/98/2015 - 53 zo dňa 3. novembra 2015 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline (ďalej „krajský súd“, prípadne „prvostupňový súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, (ďalej aj „prvostupňový orgán“), ktorý podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 930,57 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2011. Dôvodom rozhodnutia finančného orgánu bolo, že žalobca nepreukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu stavebných prác deklarovaných vo faktúre, VF 2011003 zo dňa 25.02.2011 od dodávateľa KOMBI STAV, s.r.o., (ďalej len „posudzovaná faktúra“ alebo „faktúra“), keď dôkazy, ktoré žalobca predložil a to faktúra s výdavkovým a príjmovým pokladničným dokladom a čestné prehlásenie Rastislava Szudára zo dňa 18.03.2014, štatutárneho zástupcu KOMBI STAV, s.r.o., ktorý mal v čestnom prehlásení potvrdiť, že v roku 2011 vykonal a vyúčtoval práce pre žalobcu na stavbe PD Malý Šariš.

Krajský súd v medziach žaloby preskúmal napadnuté rozhodnutie a konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že rozhodnutia a postup daňových orgánov oboch stupňov sú v súlade so zákonom, pretože v dostatočnom rozsahu zistili skutkový stav a správne aplikovali príslušné zákonné ustanovenia. Náhradu trov konania neúspešnému žalobcovi podľa § 250k ods. 1 O.s.p. nepriznal.

Krajský súd mal za to, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon 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 dokladov a ani pri dobromyseľnosti platiteľa - žalobcu. Naopak, zákonodarcu požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Vo všeobecnosti možno uzavrieť, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

V zmysle § 70 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platiteľ je povinný viesť podrobné záznamy podľa jednotlivých zdaňovacích období o dodaných tovaroch a službách a o prijatých tovaroch a službách; osobitne vedie záznamy o dodaní tovarov a služieb do iného členského štátu, o nadobudnutí tovaru z iného členského štátu, o prijatí služieb z iného členského štátu a o dovoze tovaru. V záznamoch sa uvádzajú údaje rozhodujúce pre správne určenie dane. Na účely odpočítania dane vedie platiteľ záznamy v členení na tovary a služby s možnosťou odpočítania dane, bez možnosti odpočítania dane a s možnosťou pomerného odpočítania dane; v záznamoch platiteľ uvedie zdaňovacie obdobie, v ktorom vykonal odpočítanie dane alebo pomerné odpočítanie dane. Platiteľ vedie záznamy aj o platbách prijatých pred dodaním tovarov a služieb a o platbách poskytnutých pred dodaním tovarov a služieb. Člen skupiny je povinný viesť osobitne záznamy o dodaní tovarov a služieb ostatným členom skupiny. Krajský súd, v súlade s názorom žalovaného, konštatuje, že v posudzovanej faktúre - VF2011003, ktorá bola vyhotovená 25.02.2011, dátum splatnosti 31.03.2011, dodávateľ KOMBI STAV, s. r. o., Martin, odberateľ žalobca, je v časti „názov a druh tovaru alebo služby“ uvedené: cena v hodinovej sadzbe 6 Eur, 20 % DPH, množstvo 767 hodín, spolu bez DPH 4.602 Eur, s DPH spolu 5.522,40 Eur. Súčasne je na faktúre uvedené „fakturuje Vám za vykonané stavebno - montážne práce v mesiaci február v PD v Malom Šariši. Iné údaje týkajúce sa špecifikácie rozsahu a charakteru účtovaných stavebno - montážnych prác nie sú obsahom posudzovanej faktúry, ani nebol k faktúre priložený podrobný súpis prác, ktoré sú faktúrou účtované.

V konaní síce konateľ dodávateľa žalobcu N. Y. potvrdil, že práce účtované faktúrou boli reálne vykonané v mesiaci február 2011 a žalobcom riadne zaplatené, avšak tieto všeobecné tvrdenia svedok nepodložil dôkazmi o reálnom vykonaní stavebných prác podľa predložených faktúr alebo dôkazmi o ich záúčtovaní v jeho účtovníctve. Nevedel bližšie špecifikovať fakturované práce a ani živnostníkov (zrejme subdodávateľov), ktorí tieto práce vykonali, napriek tomu, že prisľúbil, že doklady budú správcovi dane predložené.

Tak žalobca, ani konateľ dodávateľa žalobcu, nepredložili žiadne doklady, ktoré by preukazovali existenciu obchodno-záväzkového vzťahu medzi žalobcom a KOMBI STAV, s. r. o., ku ktorému sa viaže posudzovaná faktúra, či už zmluvy o dielo, objednávky, stavebné denníky, protokoly o odovzdaní a prevzatí prác, resp. iné doklady, preukazujúce, ktoré konkrétne práce, v ktorých konkrétnych dňoch mesiaca február 2011, v akom rozsahu a ktorými osobami (napr. zamestnanci dodávateľa žalobcu alebo jeho subdodávateľmi), boli fyzicky vykonané. Žalobca mal dôkaznú povinnosť preukázať, že práce, ktoré mu boli účtované posudzovanou faktúrou, boli v nich označeným dodávateľom aj reálne dodané.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné z dôvodu, že vychádza zo skutočnosti, že dodávateľ žalobcu nepredložil správcovi dane účtovníctvo, ani neoznačil živnostníkov, ktorí, zrejme v subdodávke pre dodávateľa žalobcu uvedené práce realizovali, tak tieto skutočnosti neboli jedinými, ktorí mohli preukázať realnosť plnenia účtovaného posudzovanou faktúrou. Práve žalobca predložením a

označením dôkazov, ktoré už krajský súd uviedol vyššie, bol spôsobilý preukázať rozsah vykonaných prác v mesiaci február 2011.

Pokiaľ žalobca tvrdil, že dodávateľ žalobcu KOMBI STAV, s. r. o., a jeho konateľ Rastislav Szudár potvrdil reálnosť vykonaných prác účtovaných posudzovanou faktúrou, tak tieto tvrdenia uvedené v čestnom prehlásení sú všeobecné, nekonkrétne, keď tento svedok nevedel, rovnako ako žalobca, presne špecifikovať, ktoré konkrétne práce, v akom rozsahu a ktorými konkrétnymi osobami boli v mesiaci február 2011 vykonané, preto tvrdenia žalobcu a svedka Szudára nebolo možné preveriť správcom dane, keď navyše dodávateľ žalobcu KOMBI STAV, s. r. o., nepodal daňové priznanie za rok 2011, nepredložil účtovníctvo za rok 2011 a teda ani nepreukázal svoje tvrdenie, že posudzovanú faktúru má zaevidovanú v účtovníctve.

Tieto skutočnosti neboli rozhodujúcimi, pre ktoré nebol žalobcovi odpočet DPH uznaný, ale len dotvrdzujú závery správcu dane a žalovaného. Preto ani tvrdenia žalobcu, že nie je voči nemu možné vyvodiť zodpovednosť za nepredloženie, prípadne neexistenciu daňovej evidencie u jeho dodávateľa, nie sú pre posúdenie veci relevantné

Žalobca namietal porušenie práv účastníka daňového konania, keď sa nezúčastnil výsluchu konateľa KOMBI STAV, s. r. o. - N. Y. konaného dňa 23.10.2013. K tomu krajský súd poukazuje, že je pravdou, že žalobca ako daňový subjekt, s poukazom na § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., mal právo byť prítomný pri vypočúvaní svedka a klásť mu otázky. Z obsahu administratívneho spisu zistil, že výsluch svedka Y. bol vykonaný Daňovým úradom Žilina, pobočka Martin, bez prítomnosti žalobcu alebo jeho zástupcu a bez toho, aby svedok ako svedok v daňovom konaní bol poučený v súlade so zákonom. Ani z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca, na uvedený výsluch svedka, bol volaný, i keď Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, podaním z 02.10.2013, ktoré bolo adresované Obvodnému oddeleniu PZ Liptovský Hrádok, požiadal o predvedenie N. Y. na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, na deň 23.10.2013 o 09:30 hod., čo znamená, že Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, bol povinný upovedomiť o tomto termíne aj žalobcu, čo však nevykonával. Preto správca dane pochybil, keď neumožnil účasť žalobcu na výsluchu tohto svedka.

Krajský súd však bol povinný vyhodnotiť, či táto procesná vada konania je vadou, ktorá mala alebo mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane.

Z obsahu zápisnice o ústnom pojednávaní z 23.10.2013, zistil, že vypočúvaný svedok - N. Y. sa vyjadroval aj k faktúre VF2011003, ku ktorej uviedol, že ju má zaúčtovanú v účtovníctve za rok 2011 a účtovníctvo prinesie na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, dňa 06.11.2013. Potvrdil, že faktúru vystavil on a je na nej jeho podpis, práce boli uskutočnené tak, ako je uvedené na faktúre a práce vykonávali pre KOMBI STAV, s. r. o. živnostníci, ktorých však nevedel bližšie označiť, nakoľko ich mená a údaje má uvedené na výkaze odpracovaných hodín, ktorý sa zaviazal doručiť na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, dňa 06.11.2013. Potvrdil, že peniaze prevzal priamo od žalobcu a podpisy na príjmových a výdavkových dokladoch patria jemu, ako aj pečiatka daňovému subjektu KOMBI STAV, s. r. o. Iné skutočnosti k posudzovaným faktúram v zápisnici z 23.10.2013 svedok neuviedol.

Svedok Y. napriek tomu, že prisľúbil predloženie účtovníctva a iných dokladov a oznámenie ďalších skutočností, ktoré sa týkajú posudzovaných faktúr, tieto doklady nepredložil, ani neuviedol ďalšie skutočnosti týkajúce sa posudzovanej faktúry. Keďže tvrdenia žalobcu a Szudára, ktoré uviedol na ústnom pojednávaní pred správcom dane dňa 23.10.2013, sú zhodné (neodporujú si), krajský súd dospel k záveru, že neúčasť žalobcu na výsluchu Y. ako svedka, ktorý síce nebol poučený ako svedok, avšak mohol byť vypočutý správcom dane len v statuse svedka, nie je dôvodom pre nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Jeho výpoveď nie je v rozpore s tvrdením žalobcu, teda aj nepoučenie Szudára ako svedka správnym orgánom a neúčasť žalobcu na jeho výsluchu nemôže spôsobiť ujmu na

právach žalobcu. Nevyužitie jeho práva klásť svedkovi otázky je síce pochybením správcu dane, avšak také, ktoré nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, keďže otázky samotného správcu dane smerovali k preukázaniu zdaniteľného plnenia podľa predmetných faktúr a na tieto otázky bol svedok schopný vypovedať len tak, ako to vyplýva zo zápisnice, teda neurčito, všeobecne, v konkrétnostiach sa odvolávajúc na ďalšie listinné dôkazy, ktoré však následne nepredložil a ich samotná existencia nebola vôbec preukázaná. Tento dôkaz teda nemohol preukázať rozsah poskytnutého plnenia, aj že fakturované plnenie bolo dodané žalobcovi osobou uvedenou na faktúrach, preto by na zákonnosť napadnutého rozhodnutia opätovný výsluch svedka Szudára za prítomnosti žalobcu nemohol mať vplyv a preukázal by len tie (nepostačujúce) skutočnosti, ktoré svedok už vo svojej výpovedi zo dňa 23.10.2013 uviedol. Ak si totiž svedok Y. na podrobnosti ohľadne dodávok služieb podľa faktúry február 2011 nespomínal na výsluchu 23.10.2013, bolo viac ako pravdepodobné, že si na ne nebude spomínať ani na výsluchu, ktorý by bol vykonaný ešte neskôr od tohto zdaňovacieho obdobia.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „najvyšší súd“ alebo „Najvyšší súd SR“) rozsudok Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/98/2015 - 53 zo dňa 03.11.2015 zmenil tak, že Najvyšší súd SR zruší rozhodnutie správneho orgánu a vráti vec žalovanému správemu konaniu na ďalšie konanie a prizná náhradu trov konania právnomu zástupcovi.

Nestotožňuje a nesúhlasí s tvrdením krajského súdu, že mu nevznikol nárok na odpočet DPH z faktúr č. VF 2011003 zo dňa 25.02.2011 za stavebné práce vystavené daňovým subjektom KOMBI STAV, s.r.o. Je názoru, že nie je možné voči žalobcovi vyvodiť zodpovednosť za nepredloženie, prípadne neevidovania daňovej dokumentácie u dodávateľa a zároveň to nemôže byť použité ako dôkaz proti nemu. Uviedol, že chcel správcovi dane na mieste samotnom, teda na predmetných nehnuteľnostiach reálnosť stavebných prác ukázať. Správca dane sa tým však nezaoberal a nezaoberal sa ani tvrdeniami N. Y., ktorý uviedol, že predmetnú faktúru sám vystavil, sám podpísal, že práce boli vykonané tak, ako je uvedené na faktúre, že osobne prevzal peniaze v hotovosti, že osobne podpísal príjmové aj výdavkové pokladničné doklady, že pečiatka na dokladoch je pečiatka spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o. a že faktúru má v účtovníctve. Správca dane sa zaoberal len jednou skutočnosťou, a to tou, že keďže konateľ spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o. nepredložil daňovému úradu daňové doklady a tiež účtovníctvo za rok 2011 a nepodal daňové priznanie za rok 2011, daňový subjekt G. N. si neoprávnene uplatnil odpočet DPH a porušil ust. § 512 ods. 1 písm. a/ a § 59 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH. Je názoru, že takýmto konaním správca dane porušil § 3 ods. 3 daňového poriadku.

Poukázal, že si splnil svoju povinnosť a pri výkone daňovej kontroly úzko spolupracoval so správcom dane a predložil spevcovi dane všetky doklady a dokumenty ako dôkazy, ktoré by umožňovali na základe faktúry č. VF 2011003 za stavebné práce vystavené daňovým subjektom KOMBI STAV, s.r.o. odpočet DPH v súlade s ust. § 51 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona o DPH.

Tiež uvádza, že zabezpečil predloženie čestného prehlásenia konateľa spoločnosť KOMBI STAV, s.r.o., Rastislava Szudára, ktoré potvrdzuje reálnosť uskutočnených stavebných prác.

Uviedol, že správca dane porušil ust. § 45 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku, keďže žalobcovi nebolo umožnené klásť svedkovi pri ústnom pojednávaní otázky. Správca dane mal možnosť opätovne predviesť konateľa spoločnosť KOMBI STAV, s.r.o. N. Y. a zabezpečiť predloženie jeho účtovníctva, aby bolo možné úplne a správne zistiť predmetný skutkový stav. V prípade nepredloženia účtovníctva, mohol správca dane dotazovať Rastislava Szudára aspoň ohľadne stavieb, na ktorých boli stavebné práce vykonané a ako prebiehali. Predmetné otázky chcel žalobca p. Y. položiť tam, avšak po naplánovanom ústnom pojednávaní dňa 23.10.2013, kde bol p. Y. predvedený hliadkou Obvodným oddelením Policajného zboru, Liptovský Mikuláš, na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, vo veci predloženia dokladov a podania informácií, žalobca upovedomený nebol.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu zo dňa 03.12.2015 uviedol, že súhlasí s predmetným rozsudkom Krajského súdu v Žiline, č. k. 20S/98/2015 - 53 zo dňa 03.11.2015, trvá na svojom stanovisku k žalobe, doručenej na Krajský súd v Žiline 15.06.2015 a dodáva, že N. Y. dňa 23.10.2013 nebol vypočutý ako svedok. Uvedené je zrejme z predvolaní, ktorými bol menovaný predvolávaný dožiadaným správcom dane na ústne pojednávanie vo veci preverenia účtovníctva spoločnosť KOMBI STAV, s.r.o. (predvolanie č. 9514401/5/2825780/2013/Sku zo dňa 17.06.2013, opakované predvolanie č. 9514401/5/3508520/2013/Sku zo dňa 22.07.2013), jednak to vyplýva aj zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9514401/5/4765830/2013/Sku zo dňa 23.10.2013, v ktorej p. Y. nebol označený ako svedok, ani s ním dožiadaný správca dane, Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, nevykonával poučenie svedka v zmysle § 25 ods. 2 daňového poriadku.

Správca dane Daňový úrad Žilina, sa až následne v priebehu vyrubovacieho konania, na základe čestného prehlásenia menovaného, ktoré priložil žalobca k vyjadreniu k protokolu, pokúšal vypočúť Rastislava Szudára ako svedka. Predvolaním na výsluch svedka č. 9512401/5/1600555/2014 zo dňa 24.04.2014 predvolal menovaného na deň 21.05.2014, menovaný sa však v stanovený termín k správcovi dane nedostavil, napriek skutočnosti, že predvolanie prevzal dňa 29.04.2014. Dňa 21.05.2014 bol p. Szudár opakovane predvolaný ako svedok na vypočutie, ktoré malo byť vykonané dňa 11.06.2014 (predvolanie č. 9512401/5/2077789/2014 zo dňa 21.05.2014), predvolanie však v odbernej lehote neprevzal a k správcovi dane sa nedostavil. O oboch termínoch vypočutia bol žalobca informovaný upovedomením o vypočutí svedka č. 9512401/5/1601337/2014 zo dňa 24.04.2014 a č. 9512401/5/2078056/2014 zo dňa 21.05.2014.

V súvislosti s uvedeným žalovaný poukazuje na rozsudok najvyššieho súdu č. 6Sžf/41/2013 zo dňa 19.03.2014, v ktorom najvyšší súd vyslovil názor, že konatelia dodávateľských spoločností v daňových konaniach konali ako účastníci daňového konania, ktoré vykonávali miestne príslušné daňové úrady, teda neboli vypočutí ako svedkovia. Svedkom môže byť len osoba, ktorá v prejednávanej daňovej veci nie je v pozícii daňového subjektu a súčasne, že daňové úrady, ktoré preverovali a zisťovali skutkový stav u dodávateľských spoločností, boli v daných prípadoch v postavení miestne príslušných správcu dane týchto spoločností a daňové subjekty (dodávatelia) boli v predmetných konaniach (daňových konaniach, resp. miestnych zisťovaniach) v postavení miestne príslušných daňových subjektov a nie v postavení svedkov.

Ďalej uviedol, že predmetné námietky neboli obsiahnuté v odvolaní, ktoré žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane. Týmito námietkami sa preto žalovaný ako odvolací orgán v čase vydania druhostupňového rozhodnutia nemohol zaoberať. Pokiaľ žalobca vyššie uvedené námietky v odvolacom konaní neuplatnil, vychádzajúc z druhej hlavy, piatej časti O.s.p., uvedené námietky by nemali byť predmetom súdneho prieskumu.

IV.

Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a potom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu www.nsud.sk, rozsudok verejne vyhlásil (§ 256 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.).

Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011 a na dani z pridanej hodnoty za február až december 2011, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9512401/5/636535/2014 zo dňa

17.02.2014. Na základe vykonanej kontroly správca dane vyrubil daňovému subjektu rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2011 vo výške 930,57 €.

Správca dane v zdaňovacom období február 2011 neuznal nárok žalobcu na odpočítanie dane na základe faktúry č. VF 2011003 zo dňa 25.02.2011 od spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., Lipová 2146/56, Martin, IČO: 44 397 810, DIČ: 2022777999 za vykonané stavebno-montážne práce vo výške 4.602 €, s DPH vo výške 5.522,40 € .

Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval realizáciu zdaniteľných obchodov deklarovaných na uvedených faktúrach. Dožiadaný správca dane, Daňový úrad Žilina, opakovane zasielal predvolanie na ústne pojednávanie konateľovi spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., N. Y., U. XXX/XXX S. F.. Menovaný sa k správcovi dane nedostavil a to napriek skutočnosti, že prvé predvolanie prevzal a správca dane s ním následne komunikoval aj telefonicky. Na základe zaslanej žiadosti o predvolanie bol N. Y. dňa 23.10.2013 predvedený Obvodným oddelením Policajného zboru Liptovský Hrádok na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin, kde s ním správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní č. 9514401/5/4765830/2013/Sku. Menovaný uviedol, že predmetná faktúra je zaúčtovaná v účtovníctve spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., faktúru vystavil a podpísal on, rovnako sú jeho podpisy na pokladničných dokladoch a práce boli uskutočnené tak, ako je na faktúre uvedené. Práce vykonávali živnostníci, ktorých mená nevedel uviesť. Uviedol, že účtovníctvo spoločnosti ako aj výkazy odpracovaných hodín s menami živnostníkov predloží dodatočne dňa 06.11.2013. Rastislav Szudár dňa 06.11.2013 telefonicky oznámil správcovi dane, že zo zdravotných dôvodov uvedený deň nepredloží požadované doklady, ale dňa 12.11.2013 sa telefonicky so správcom dane dohodne na ďalšom termíne. Dňa 12.11.2013 sa p. Y. so správcom dane neskontoval.

Daňový subjekt spolu s vyjadrením k protokolu č. 9512401/5/636535/2014 doručil dňa 01.04.2014 správcovi dane čestné prehlásenie od N. Y. zo dňa 18.03.2014, v ktorom uviedol, že v roku 2011 vykonal a vyúčtoval práce pre G. N. na stavbách PD Malý Šariš a Nové Mesto nad Váhom.

Správca dane dňa 24.04.2014 predvolal N. na vypočutie ako svedka, menovaný sa však v stanovený termín k správcovi dane nedostavil, napriek skutočnosti, že predvolanie prevzal dňa 29.04.2014. Dňa 21.05.2014 bol p. Y. opakovane predvolaný na vypočutie, predvolanie však v odbernej lehote neprevzal a k správcovi dane sa nedostavil.

Dožiadaný správca dane zistil, že na adrese sídla spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., sa nenachádza žiadne označenie uvedenej spoločnosti a nebol na nej nikto zastihnutý. Spoločnosť KOMBI STAV, s.r.o., za rok 2011 nepodala daňové priznanie k dani z príjmov z právnických osôb.

Prvostupňový správny orgán Daňový úrad Žilina rozhodnutím zo dňa 27.11.2014 č. 9512401/5/5212753/2014 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február 2011 v sume 930,57 €. Žalobca sa proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolal a na základe predmetného odvolania rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím zo dňa 06.03.2015 č. 1100308/1/101952/2015 prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

Žalobca doručil na Krajský súd v Žiline žalobu, ktorou sa domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného. Krajský súd v Žiline žalobu zamietol a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Voči predmetnému rozsudku Krajského súdu v Žiline žalobca podal odvolanie, ktoré je predmetom preskúmania na najvyššom súde.

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

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. 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 § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, (napríklad zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z. z. v znení neskorších predpisov),
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

- Podľa § 45 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len "kontrolovaný daňový subjekt"), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a navrhovať dôkazy dostupné správcovi dane, ktoré sám nemôže predložiť, najneskôr do dňa jej ukončenia,
 - e) klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní,
 - f) vyjadrovať sa v priebehu daňovej kontroly k zisteným skutočnostiam, k spôsobu ich zistenia alebo navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim.

Podľa § 45 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov, kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti

- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcou dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcou dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v znení k 31.03.2011, 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 citovaného zákona, 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

- a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,
- b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,
- c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,
- d) zaplatená správcovi dane v tuzemsku pri dovoze tovaru.

Podľa § 49 ods. 3 citovaného zákona, platiteľ nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb, ktoré sú oslobodené od dane podľa § 28 až 42, s výnimkou

poisťovacích služieb podľa § 37 a finančných služieb podľa § 39, ak sú poskytnuté zákazníčkovi, ktorý nemá sídlo, miesto podnikania, prevádzkareň ani bydlisko na území Európskej únie, alebo ak sú tieto služby priamo spojené s vývozom tovaru mimo územia Európskej únie. Platiteľ, ktorý dodáva investičné zlato oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, a platiteľ, ktorý sprostredkováva dodanie investičného zlata oslobodené od dane podľa § 67 ods. 3, nemôže odpočítať daň z tovarov a služieb podľa odseku 2, ktoré použije na túto činnosť, s výnimkou dane z tovarov a služieb podľa § 67 ods. 5 a 6.

Podľa § 51 ods. 1 citovaného zákona, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

- a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71,
- b) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70,
- c) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu a v prípade premiestnenia tovaru platiteľa z iného členského štátu do tuzemska doklad o premiestnení tovaru,
- d) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihladením na ust. § 219 ods. 2 O.s.p. dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie.

Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

Podľa rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015, aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonnému stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti pritom prihliadať na všetkom, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a na jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, akú dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadením na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 20.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR, č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

Z citovaných ustanovení daňového poriadku, ako aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, či Ústavného súdu SR má najvyšší súd za to, že dôkazné bremeno v konaní zaťažuje primárne iný subjekt. Najvyšší súd sa v tomto prípade preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní nepreukázal, skutočnosť, že práce boli realizované tak, ako je uvedené na predmetnej faktúre od dodávateľa Kombi stav, s.r.o. Žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, na základe čoho správca dane neuznal odpočítanie DPH z predmetnej faktúre v celkovej výške 930,57 €.

Najvyšší súd mal z obsahu súdneho ako aj administratívneho spisu za preukázané, že vykonanie fakturovaných prác a vystavenie predmetných faktúr potvrdil konanie spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., Radislav Szudár aj do zápisnice o ústnom pojednávaní, avšak nepredložil žiadny dôkaz preukazujúci uvedené tvrdenie. Menovaný nevedel uviesť mená konkrétnych osôb - živnostníkov, ktorí mali predmetné práce vykonávať, pričom výkazy odpracovaných hodín s menami živnostníkov, ktoré prisľúbil predložiť správcovi dane, nepredložil. Takisto čestné prehlásenia N. Y., ktoré žalobca predložil správcovi dane, neuvádza žiadne konkrétne skutočnosti o priebehu a realizácii stavebných prác ani mená konkrétnych osôb, ktoré predmetné práce vykonali. Je v záujme žalobcu ako podnikateľského subjektu, aby si obchodných partnerov vyberal s určitou dávkou obozretnosti, aby správcovi dane predložil také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie fakturovaných prác. V prípade, ak žalobca vo svojich obchodných prípadoch neprejaví náležitú mieru opatrnosti, preberá na seba riziko, že nebude môcť plniť svoju dôkaznú povinnosť, k čomu prišlo aj v tomto prípade.

Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca neunesol v administratívnom, ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť tiež s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva aj na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Aj keď faktúra obsahuje po formálnej stránke všetky predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nej deklarované aj preukázateľné inými dôkazmi, čo v tomto prípade absentovalo.

Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá pre správcu dane v daňovom konaní ustanovuje povinnosť postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. V zmysle zásady súčinnosti správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov, podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Záverom odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predmetných faktúr, či uvádzaných čestných vyhlásení, nepostačuje, nakoľko požadovaným spôsobom nepreukazujú reálnu uskutočniteľnosť fakturovaných služieb. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné služby boli reálne uskutočnené, to práve osobou uvedenou

na faktúre. Výpovede konateľov všetkých zainteresovaných spol. počas vykonávania daňovej kontroly žiadnym vierohodným spôsobom nepreukázali reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Vyslúchané osoby nevedeli s určitosťou odpovedať na všetky položené otázky, resp. na otázky, ktoré by preukázali uskutočniteľnosť fakturovaných služieb. Odvolací súd sa stotožnil s konštatovaním krajského súdu, že žalobca nepredložil žiadne ďalšie dôkazy preukazujúce realizáciu stavebných prác deklarovaných na faktúre. Faktúry, ktoré predložil obsahujú len všeobecný popis zdaniteľného plnenia a nie sú v nich podrobne uvedené súpis vykonaných prác, keď žalobca nepredložil ani ďalšie dôkazy - zmluvy o vykonaní prác, preberacie protokoly, stavebné denníky a iné, ktoré by reálnosť plnenia účtovaného posudzovanou faktúrou preukázali.

Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia vo faktúre. Faktúra, ktorú predložil žalobca obsahovala len všeobecný popis zdaniteľného plnenia.

Poukazujúc na uvedené, dospel senát odvolacieho súdu, že súd prvého stupňa sa dostatočným spôsobom vysporiadal s námietkami žalobcu uvedenými v podanej žalobe, podrobne vyhodnotil, že žalobca nepredložil žiadne dôkazy preukazujúce reálny obsah faktúry. Skutkový stav zistený správcou dane a žalovaným je dostatočný, vychádza nie len z daňových dokladov predĺžených daňovým subjektom, ale aj zo zistení, či v nich neabsentuje materiálny podklad. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať stanovisko.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil. Rozhodnutia žalovaného a správcu dane obsahujú všetky zákonom požadované náležitosti, žalovaný pri hodnotení dôkazov postupoval v medziach zákona a logického uvažovania, všetky dôkazy hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Z týchto podstatných dôvodov napadnutý rozsudok Krajského súdu Žilina č. k. 20S/98/2015-53 zo dňa 03.11.2015 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. Žalobca v odvolacom konaní nebol úspešný, preto mu súd náhradu trov odvolacieho konania nepriznal.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.