



ROZSUDOK

V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Idy Hanzelovej a členov senátu JUDr. Violy Takáčovej a JUDr. Milana Moravu v právnej veci žalobcu: **L. K., S.**, *právne zastúpený: Advokátskou kanceláriou JUDr. L. M., N.Z.*, proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom v Banskej Bystrici, Nová ulica 13, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/11912-91437/2009/990920-r zo dňa 5. augusta 2009, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/117/2009-57 zo dňa 7. októbra 2010, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/117/2009-57 zo dňa 7. októbra 2010 **potvrďuje**.

Účastníkom náhradu trov odvolacieho konania **nepriznáva**.

O d ô v o d n e n i e

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/224/11912-91437/2009/990920-r zo dňa 5. 8. 2009, ktorým bol potvrdený dodatočný platobný výmer vydaný Daňovým úradom

Š. č. 618/230/13630/2009Szmí zo dňa 4.5.2009, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie tretí štvrtrok 2007 v sume 16.819,22 Eur z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z jednotlivých faktúr uhradených za prijatie služieb od dodávateľa D. A.. a nepreukázania prijatých uvedených prác na účely svojho podnikania.

Krajský súd v Trnave posudzujúc správnosť záverov daňových orgánov pri svojom rozhodovaní vychádzal z ustanovení § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, § 71 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH, § 20 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov ako aj § 29 ods. 1 a § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov, pričom sa stotožnil s názorom žalovaného, že žalobca v daňovom konaní nepreukázal, že žalobca ako odberateľ prác, práce v cene obsahujúcej aj DPH nielen zaplatil, ale že tieto práce boli aj reálne vykonané a zároveň boli riadne zavedené v účtovnej evidencii s daňou u dodávateľa týchto prác. Krajský súd sa stotožnil so závermi žalovaného, že vznik nároku na odpočet DPH nie je možné založiť len na čestných prehláseniach, ktoré pri tom zo žiadnym spôsobom nekorešpondovali s účtovnou evidenciou D. A.. V konaní takisto nebolo preukázané, že by splatením faktúr žalobcu bola D. A. odvedená DPH a nie je teda preukázané splnenie zákonnej podmienky na odpočet DPH u žalobcu. Vzhľadom na vyššie uvedené krajský súd žalobu ako nedôvodnú zamietol, pričom o trovách konania súd rozhodol v zmysle § 250k OSP tak, že ich náhradu žalobcovi, ktorý v konaní úspech nemal, nepriznal.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom v zákonnej lehote odvolanie, v ktorom namietal, že prvostupňový súd dospel k nesprávnemu právnemu záveru v tom, že žalobca neunesol dôkazné bremeno. Takýto záver nemá oporu v spise, nakoľko žalobca podľa svojho názoru dostatočne preukázal, že došlo k zdaniteľnému plneniu. Viac možností na preukázanie svojich plnení ako to, že predložil na odporúčanie správcu dane čestné prehlásenie od pána A. aj s prílohami s tým, že podpis pána A. bol úradne overený, nemal.

Podľa názoru žalobcu prvostupňový súd na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam na základe čoho nesprávne právne posúdil vec.

Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody žalobca žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na ustanovenie § 250ja ods. 3 OSP rozsudok súdu prvého stupňa zmenil tak, že rozhodnutie správneho orgánu zruší a vec vráti žalovanému správne orgánu

na ďalšie konanie a žalovaného zaviazá k náhrade trov prvostupňového konania ako aj trov odvolacieho konania.

Žalovaný sa k odvolaniu žalobcu v stanovenej zákonnej lehote nevyjadril.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach podaného odvolania (§ 246c ods.1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň 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 odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

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).

Jednou zo základných zásad daňového konania je v zmysle zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“ alebo „zákon o správe daní“) zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správca dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 2 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). V zmysle zásady súčinnosti (§ 2 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.) 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 (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej 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. Zásada rovnosti (§ 2 ods. 7 zákona č. 511/1992 Zb.), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti, vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Podľa § 29 ods. 1 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie.

Podľa § 29 ods. 2 zákona o správe daní, správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre 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 skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a 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. 1 z. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom v rozhodnom čase (ďalej len „zákon o DPH“) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva do katastra

nehnutelností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby.

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 účely svojho podnikania ako platiteľ, s výnimkou podľa odsekov 3 a 6. 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.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) mal z obsahu pripojeného administratívneho ako aj súdneho spisu za preukázané, že správca dane vykonal u žalobcu ako platiteľa DPH daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia tretí štvrtrok 2007. Správca dane vyhodnotil ako nepreukázané na účely nároku na odpočítanie DPH faktúry č. 2007/17 a 2007/18 v celkovej sume 689.633,56 Sk, z toho 110.109,56 Sk uplatnený nárok na odpočet DPH vystavené dodávateľom D. A., Š. za vykonanie prác, nakoľko nebolo preukázané dodanie vyfakturovaných prác, ich prijatie na účely svojho podnikania a faktúry neobsahovali zákonom vyžadované náležitosti.

Takisto správca dane z tých istých dôvodov vyhodnotil ako nepreukázané na účely nároku na odpočítanie DPH faktúry bez čísla a dátumu vystavenia s dátumom dodania služby v období 2.7.2007 až 29.8.2007 v celkovej sume 168.770,50 Sk z toho 26.946,75 Sk uplatnený nárok na odpočet DPH vystavené dodávateľom D. A., Š. za vykonanie prác, nakoľko nebolo preukázané dodanie vyfakturovaných prác, ich prijatie na účely podnikania a faktúry neobsahovali zákonom vyžadované náležitosti.

Správca dane vyhodnotil ďalej ako nepreukázané na účely nároku na odpočítanie DPH faktúry bez čísla a s dátumom vystavenia v období 10.7.2007 až 28.9.2007 v celkovej sume 1.065.124,50 Sk, z toho 170.061,97 Sk uplatnený nárok na odpočet DPH vystavené dodávateľom D. A., Š. za vykonanie prác, nakoľko nebolo preukázané dodanie vyfakturovaných prác, ich prijatie na účely svojho podnikania a faktúry neobsahovali zákonom vyžadované náležitosti. Správca dane napokon vyhodnotil ako nepreukázanú na účely nároku na odpočítanie DPH faktúru č. 2007/20 s dátumom vystavenia 30.7.2007

v celkovej sume 84.863,66 Sk, z toho 13.549,66 Sk uplatnený nárok na odpočet DPH vystavenú dodávateľom D. A., Š. za vykonanie murárskych prác na stavbe v Š., nakoľko nebolo preukázané dodanie vyfakturovaných prác, ich prijatie na účely svojho podnikania a faktúry neobsahovali zákonom vyžadované náležitosti. Obdobne postupoval správca pri vyhodnotení faktúry 2007/19 bez dátumu vystavenia v celkovej sume 438.643,- Sk, z toho 70.034,- Sk uplatnený nárok na odpočet DPH.

V odvolaní proti rozhodnutiu podanom dňa 29.5.2009 žalobca namietal, že ho nepovažuje za zákonné, lebo sa opiera o nedokázanie prijatia služieb podľa faktúr dodávateľa D. A.. Napriek tomu, že dňa 4.5.2009 predložil čestné prehlásenie zo dňa 7.4.2009 s overením pravosti podpisu, overené fotokópie faktúr a knihu prijatých faktúr, čím dostatočne preukázal prijatie služieb podľa faktúr aj to, že práce boli riadne dodané a uskutočnené dodávateľom. Tieto skutočnosti sú podľa neho preukázané platným vyhlásením D. A. Žalovaný ako odvolací orgán svojim rozhodnutím zo dňa 5.8.2009 napadnuté rozhodnutie potvrdil. K námietkam ohľadne nesprávneho vyhodnotenia predložených faktúr od dodávateľa D. A. skonštatoval, že predložením čestného vyhlásenia o vykonaní prác a úhrade podľa faktúr, ktoré nie sú riadne zachytené v účtovnej evidencii dodávateľa a následne v daňovom priznaní, nemôže byť osvedčený nárok na odpočet DPH na úhradu týchto prác. Takisto nebolo možné preveriť, či predložené účtovné doklady sú zachytené v účtovníctve tvrdeného dodávateľa. Keďže v konaní nebolo jednoznačne preukázané, že práce vykonal dodávateľ, má ich ďalej zachytené v svojej účtovnej evidencii, v riadne podanom daňovom priznaní, daň z týchto transakcií odviedol, nebolo ani preukázané, že žalobcovi ako daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie DPH, pretože s ním nekorešpondovala daňová povinnosť dodávateľa na zaplatenie DPH.

S poukazom na § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je potrebné uviesť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 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 zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol

nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou zhodne s názorom súdu prvého stupňa nestotožňuje. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva žalobcovi do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.

Námietku žalobcu, že v lehote stanovenej správcom dane sa nemohol z objektívnych dôvodov skontaktovať s dodávateľom D. A., nakoľko tento sa zdržiava na neznámom mieste a že neskôr správny orgán neakceptoval čestné vyhlásenie D. A. zo dňa 7.4.2009 s overením pravosti jeho podpisu, overené fotokópie faktúr vystavené D. A., knihu prijatých faktúr ako aj zmluvy sa javí byť súdu ako irelevantná.

Správu daní a príjmov, ktoré sú príjmom štátneho rozpočtu vykonávajú finančné orgány samostatne. V rámci tejto kompetencie daňové úrady ako finančné orgány okrem iného zisťujú a overujú skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Robia tak v daňovom konaní, a v rámci tohto konania majú a môžu daňové subjekty uplatniť svoje práva, ktoré im zákon priznáva a súčasne a to predovšetkým aj splniť svoju dôkaznú povinnosť.

V daňovom konaní, v ktorom sa podľa zákona kladie dôraz na záujem štátu, resp. záujem verejný, na riadnom plnení daňovej povinnosti, čo je zákonom uložená a ústavne podložená poplatková povinnosť voči štátu, platí totiž nielen obvyklá procesná zásada voľného hodnotenia dôkazu o vykonaní v tomto konaní kompetentným orgánom, ale aj zásada prejednávacia (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb.). Pre daný prípad toto predstavovalo, že žalobca ako daňovník nemohol od správcu dane právom očakávať, že správca dane bude a musí čakať, či daňovník v budúcnosti bude schopný zabezpečiť si dôkazy, ktoré by mohli nasvedčovať v jeho prospech. Žalobca ani nemohol očakávať, že súd bude suplovať činnosti finančných orgánov, a že v správnom súdnictve bude vykonávať dôkazy a hodnotiť tie, ktoré daňovník mal a mohol predložiť v daňovom konaní, ale tak neurobil.

Úlohou súdu v správnom súdnictve nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov (súd na to nemá kompetenciu) ale len preskúmať zákonnosť rozhodnutí správnych orgánov, teda či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok (vymedzených žalobou) rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

Takýto záver nie je v rozpore s požiadavkou plnej jurisdikcie stanovenej v § 250i OSP, nakoľko postupne by súd dospel k názoru o vecnej správnosti rozhodnutia správnych orgánov, ktoré v správnom konaní vykonali všetky dostupné dôkazy na odstránenie rozporov.

Najvyšší súd sa preto stotožnil s názorom krajského súdu, že žalobca v konaní neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 29 ods. 8 zákona o správe daní.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou nestotožňuje. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke sa dáva žalobcovi do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.

Najvyšší súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na vyššie uvedené závery považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trnave ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá OSP a § 219 ods. 1 OSP potvrdil stotožniac sa v zásade aj s dôvodmi jeho rozhodnutia (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP), nakoľko pri nedostatku žalobných dôvodov pre zrušenie napadnutého rozhodnutia nezistil ani okolnosti, ku ktorým by musel prihliadať z úradnej povinnosti.

O náhrade trov odvolacieho konania najvyšší súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP , nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha.

Poučenie: Proti tomuto rozsudku odvolanie nie je prípustné.

V Bratislave 15. marca 2011

JUDr. Ida H a n z e l o v á , v.r.
predsedníčka senátu

Za správnosť vyhotovenia:

Andrea Jánošíková