

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/61/2016
Identifikačné číslo spisu: 6016200025
Dátum vydania rozhodnutia: 12.07.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:6016200025.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: StavŽiar, s.r.o., so sídlom M.R. Štefánika 451/10, 965 01 Žiar nad Hronom, zastúpenej advokátom JUDr. Miroslavom Kriškom, so sídlom kancelárie Rázusova 79, 977 01 Brezno, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21343968/2015 z 30. novembra 2015 a o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/5/2016-66 z 29. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 24S/5/2016-66 z 29. apríla 2016 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č. k. 24S/5/2016-66 z 29. apríla 2016 podľa § 250j ods. 2 písm. a) a e) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 21343968/2015 z 30. novembra 2015, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica, pobočka Žiar nad Hronom č. 20681588/2015 zo dňa 17. augusta 2015, ktorým tento podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi (ďalej aj „daňový subjekt“) rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2012 v sume 1.891,14 eur. Rozdiel na dani z príjmov vznikol z dôvodu neuznania daňových výdavkov žalobcu zahrnutím nákladov v sume 4.545 eur, 3.500 eur a 1.590 eur za stavebné práce fakturované J. M. a spol. Blažek group s. r. o..

Krajský súd skonštatoval, že žalobca v žalobe poukazoval na konkrétne pochybenia správcu dane pri vykonávaní daňovej kontrole, v konkrétnostiach namietal postup a právne posúdenie správcu dane vo

vzťahu k uplatneným nákladom na služobné cesty spočívajúcich v nákladoch na PHM a zároveň mal zato, že nákladové položky súvisiace s jeho podnikateľskou činnosťou a fakturované podnikateľskými subjektami - J. M., živnostníkom a obchodnou spoločnosťou Blažek group s. r. o. riadne preukázal, nakoľko súčasťou faktúry bol aj preberací protokol diela a zároveň dodávateľská činnosť je preukázaná aj z obsahu stavebného denníka. Taktiež v odvolacom konaní predložil čestné vyhlásenie vyššie uvedených podnikateľských subjektov, ktoré žalovaný neakceptoval. Toto právne posúdenie považoval žalobca za nesprávne, nezákonné a protiústavné.

Krajský súd nepovažoval námietku žalobcu, že žalovaný a správca dane postupovali v rozpore so zákonom, pokiaľ neuznali náklady na služobné cesty, za dôvodnú, keďže, pokiaľ daňový subjekt uplatňuje náklady na pohonné hmoty, je potrebné vykonanie služobnej cesty preukázať nielen dokladom o zakúpení pohonných hmôt, ale spolu s ním aj s uvedením miesta, času, účelu a výsledku (aj negatívneho) služobnej cesty. Z rozhodnutia správcu dane vyplýva, že žalobca ako daňový subjekt z príslušných miest nielenže nevykázal príjmy a ani žiadne výnosy, ale ani nepredložil kontrole žiadne dokumenty, za akým účelom boli cesty vykonané. Zároveň, žalobca v žalobe ani netvrdil, že opodstatnenosť vynaloženia daňových nákladov preukázal, jeho argumentácia spočívala len v tom, že ním tvrdené služobné cesty realizoval. Toto tvrdenie nie je dostačujúce pre preukázanie opodstatnenosti vynaloženia daňových nákladov, pričom uvedené konštatovanie platí o to viac, že časť služobných ciest bola uplatnená do mesta Bratislava, pričom daňový subjekt v konaní ani netvrdil vykonanie služobných ciest do Bratislavy, ale do Pezinka k tvrdeným (ale ničím nepreukázaným) obchodným partnerom, z čoho vyplýva nesprávna evidencia nákladov na pohonné hmoty.

Krajský súd skonštatoval, že žalobca tiež namieta, že nákladové položky fakturované J. M. a obchodnou spoločnosťou Blažek group s. r. o. riadne preukázal. V tomto smere poukázal na prvostupňové rozhodnutie, kde správca dane konštatoval, že Faktúra DF 12/15 neobsahuje žiadny text, za čo bola vystavená a neuvádza popis dodaných prác a služieb bez uvedenia odberateľa a nepreukazuje spojitosť s činnosťou žalobcu ako daňového subjektu; Faktúra PF 12/26 je bez bližšej špecifikácie vykonaných prác, bez uvedenia, na akej zákazke boli práce vykonané a bez uvedenia časového rozsahu vykonaných prác a Faktúra PF 12/25 (za montáž sadrokartónu) je bez uvedenia, kde bola montáž vykonaná, na akej zákazke a akého časového rozsahu sa vykonané práce týkajú, pričom uvedeným faktúram chýbajú základné náležitosti účtovného dokladu. Správca dane, ako aj žalovaný sa v rámci daňového konania zaoberali aj preberacím protokolom a obsahom stavebného denníka a vyhodnotili ich. Krajský súd ale poukázal, že daňový subjekt však v rámci odvolacieho konania predložil aj čestné vyhlásenia svojich dodávateľov, ktoré žalovaný vyhodnotil tak, že „predložené čestné vyhlásenie nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz. Aj keď ustanovenie § 24 ods.4 Daňového poriadku obsahuje demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, z vymenovaných dôkazných prostriedkov vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov na overiteľných skutočnostiach. Čestné vyhlásenie predstavuje jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to Daňový poriadok v spojení s článkom 2 ods.2 Ústavy Slovenskej republiky nedovoľuje“, s čím sa krajský súd nestotožnil, keď mal za to, že čestné prehlásenie v tomto smere je nutné považovať za listinu (obsahom ktorej je čestné prehlásenie) a ako dôkaz je potrebné ju v daňovom konaní vyhodnotiť podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 Daňového poriadku), či preukazuje alebo nepreukazuje skutočnosť tvrdenú čestným prehlásením. Z administratívneho spisu a rozhodnutia žalovaného vyplýva, že tento listinu obsahujúcu čestné vyhlásenie ako dôkaz neakceptoval, tvrdenia v nej uvedené nevyhodnotil ani jednotlivito a ani vo vzájomnej súvislosti s ostatnými, v konaní zadováženými, resp. žalobcom predloženými dôkazmi.

Krajský súd uzavrel, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné, nakoľko tým, že žalovaný listiny obsahujúce čestné prehlásenia nepovažoval za dôkaz a tieto nevyhodnotil, vec nesprávne právne posúdil a zaťažil tak konanie vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi priznal náhradu trov konania spočívajúcich v zaplatenom súdnom poplatku 70 eur a v odmene za právne zastúpenie v sume 533,52 eur za 3 úkony právnej služby s príslušným režijným paušálom a príslušnou náhradou straty času, cestovným a hotovými výdavkami.

Proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote žalovaný odvolanie v celom rozsahu a žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že žalobu zamietne. V rámci odvolania opísal skutkový stav v podstate zhodne s vyjadrením k žalobe z 19. februára 2016, pričom zotrval na závere prijatom v rámci správneho konania, že žalobca zahrnutím nákladov v sume 3.500,- eur a 1.590,- eur do daňových výdavkov porušil ust. § 2 ods. 1 a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) a preto mu bol o tieto sumy oprávnené zvýšený v súlade s § 17 ods. 2 písm. a/ zákona o dani z príjmov základ dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012. Zároveň namietal právny názor vyslovený krajským súdom, že čestné vyhlásenia je možné v daňovom konaní považovať za dôkaz. Podľa názoru žalovaného, z ust. § 24 ods. 4 Daňového poriadku vyplýva, že sa jedná o demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov, pričom z vymenovaného vyplýva, že musí ísť o listinné dôkazy a výpovede svedkov založené na overiteľných skutočnostiach, pričom čestné prehlásenie je jednostranný úkon, ktorý nemôže nahrádzať dôkaz, pretože to daňový poriadok (a contrario k Správneému poriadku, ktorého použitie vylučuje § 163 Daňového poriadku) nepripúšťa. Záverom uviedol, že neprípustnosť použitia čestného prehlásenia ako dôkazu vyplýva aj z rozhodnutia Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/40/2011 z 18. apríla 2012.

Žalobca vo vyjadrení k odvolaniu žalovaného uviedol, že sa v celom rozsahu stotožňuje s výrokom a dôvodmi napadnutého rozhodnutia, ktoré je riadne odôvodnené tak po skutkovej, ako aj právnej stránke a preto navrhuje rozsudok ako vecne správny potvrdiť. Žalovaný podľa názoru žalobcu v odvolaní neuviedol žiadne nové relevantné skutočnosti a nepredložil žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by neboli zistené a vyhodnotené krajským súdom. K námietke žalobcu o neprípustnosti čestného prehlásenia ako dôkazu v daňovom konaní poukázal na nález Ústavného súdu SR č. k. PL. ÚS 1/04 z 24. februára 2005, z ktorého vyplýva, že kľúčovou skutočnosťou je, aby bolo v zákone (t. j. v predmetnej veci Daňový poriadok) ustanovené, ako môžu štátne orgány konať, preto pokiaľ Daňový poriadok uvádza v zásadách daňového konania a § 24 ods. 1 demonštratívny výpočet a princípy, o. i. aj voľnej úvahy, umožňuje tak väčšiu mieru uváženia v daňovom konaní a možnosť použiť tak úvahu a vykonať dôkaz aj listinami o čestnom vyhlásení.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2 O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok a konanie, ktoré mu predchádzalo (podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 211 a nasl. O.s.p.) v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní žalovaného a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 vety prvej O.s.p., s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk. Rozsudok bol verejne vyhlásený 12. júla 2018 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p.).

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1 a 2 O.s.p.).

V prípadoch, 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, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu

predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t. j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Podľa § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Predmetom odvolacieho prieskumu bolo v rozsahu námietok vznesených žalovaným posúdiť záver krajského súdu, podľa ktorého žalovaný tým, že listiny obsahujúce čestné prehlásenia nepovažoval za dôkaz a tieto nevyhodnotil, vec nesprávne právne posúdil a zaťažil tak konanie vadou, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Najvyšší súd prostredníctvom svojej rozhodovacej činnosti už viackrát riešil otázku týkajúcu sa problematiky uplatňovania čestných prehlásení v daňovom konaní. V uvedenej súvislosti vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t. j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu meritórne odchýliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Navyše s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

V tomto kontexte poukazuje najvyšší súd na svoju toho času už ustálenú rozhodovaciu prax, podľa ktorej čestné vyhlásenia predložené daňovým subjektom nemožno považovať v daňovom konaní za dôkaz, a to napriek tomu, že ust. § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „Daňový zákon“) obsahuje len demonštratívny výpočet dôkazných prostriedkov. (viď. rozhodnutia Najvyššieho súdu SR napr. rozsudok č. k. 2Sžf/40/2011 z 18. apríla 2012, rozsudok č. k. 1Sžf/2/2015 z 3. februára 2016; rozsudok č. k. 1Sžf/36/2016 z 12. decembra 2017; rozsudok č. k. 3Sžf/37/2016 z 21. februára 2018 a pod.)

Za účelom definície pojmu „Ustálená rozhodovacia prax najvyššieho súdu“ najvyšší súd poukazuje na rozhodnutie senátu civilného kolégia (uznesenie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Cdo/6/2017 zo 6. marca 2017), podľa ktorého je „...ustálená rozhodovacia prax najvyššieho súdu vyjadrená predovšetkým v stanoviskách alebo rozhodnutiach najvyššieho súdu, ktoré sú (ako judikáty) publikované v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky. Do tohto pojmu však možno zaradiť aj prax vyjadrenú opakovane vo viacerých nepublikovaných rozhodnutiach najvyššieho súdu, alebo dokonca aj v jednotlivom, dosiaľ nepublikovanom rozhodnutí, pokiaľ niektoré neskôr vydané (nepublikované) rozhodnutia najvyššieho súdu názory obsiahnuté v skoršom rozhodnutí nespochybnili, prípadne tieto názory akceptovali a vecne na ne nadviazali.“

Odklon od ustálenej rozhodovacej praxe najvyšších súdnych autorít je však s ohľadom na skutkovo a právne relevantné okolnosti síce prípustný, avšak tento musí byť náležitým spôsobom vysvetlený.

Krajský súd, ktorý v napadnutom rozsudku vyslovil svoj právny názor, podľa ktorého je „...čestné prehlásenie nutné považovať za listinu (obsahom ktorej je čestné prehlásenie) a ako dôkaz je potrebné ju v daňovom konaní vyhodnotiť podľa zásady voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods.3 Daňového poriadku), či preukazuje alebo nepreukazuje skutočnosť tvrdenú čestným prehlásením...“ a ktorý je v rozpore s ustálenou rozhodovacou praxou najvyššieho súdu, však tento, v zmysle požiadavky náležitého odôvodnenia odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe najvyšších súdnych autorít, neodôvodnil. Vzhľadom k tomu, že krajský súd svoj odlišný právny názor, na základe ktorého došlo k zrušeniu žalobou napadnutého rozhodnutia (z dôvodov § 250j ods. 2 písm. a/ a e/, O.s.p.) neodôvodnil, nebola splnená podmienka prípustnosti odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe najvyšších súdnych autorít z dôvodov hodných osobitného zreteľa, čím zaťažil napadnutý rozsudok, čo do odôvodnenia, vadou nesprávneho právneho posúdenia.

Vzhľadom na uvedené, najvyšší súd opätovne podrobil žalobou napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo súdnemu prieskumu v rozsahu žalobných námietok a dospel k záveru, že výrok rozhodnutia krajského súdu, ktorým tento žalobou napadnuté rozhodnutie zrušil, je vecne správny, hoc rozhodnutie žalovaného je potrebné zrušiť z dôvodu § 250j ods. 2 písm. b/ O.s.p..

Záver žalovaného o nedôvodnosti uplatnených daňových výdavkov za stavebné práce vychádzal zo záveru, že Faktúra DF 12/15 neobsahuje žiadny text, za čo bola vystavená a neuvádza popis dodaných prác a služieb bez uvedenia odberateľa a nepreukazuje spojitosť s činnosťou žalobcu ako daňového subjektu; Faktúra PF 12/26 je bez bližšej špecifikácie vykonaných prác, bez uvedenia, na akej zákazke boli práce vykonané a bez uvedenia časového rozsahu vykonaných prác a Faktúra PF 12/25 (za montáž sadrokartónu) je bez uvedenia, kde bola montáž vykonaná, na akej zákazke a akého časového rozsahu sa vykonané práce týkajú, pričom uvedeným faktúram chýbajú základné náležitosti účtovného dokladu. Rovnako dôvodnosť uplatnených daňových výdavkov žalobca nepreukázal ani preberacím protokolom a obsahom stavebného denníka, keď z zo stavebného denníka nevyplývalo, na ktorej zákazke J. M. pracoval, ktoré konkrétne dni pracoval, aké konkrétne práce a v akom rozsahu vykonal, taktiež prebranie dokončených častí diela nekonkretizuje a nešpecifikuje fakturované práce, ktoré mali byť vykonané spol. Blažek group, s. r. o..

Najvyšší súd preskúmaním obsahu administratívneho spisu, konkrétne z fotokópie listín predložených žalobcom, zistil (resp. vyplývajú) nasledujúce skutočnosti:

1/ Zo Zmluvy o dielo č. 3/2012 vyplýva, že Vlastníci bytov v bytovom dome ŠLN 1 - 7 v Brezne, ako objednávateľia, uzatvorili so spol. ENSPOL, s. r. o., ako dodávateľom, zmluvu o dielo, ktorej predmetom bolo Zateplenie bytového domu ŠLN 1 - 7, v Brezne, pričom súčasťou administratívneho spisu žalovaného je len fotokópia prvej strany predmetnej zmluvy, z dôvodu čoho nie sú zrejmé jej podmienky, ako aj dátum uzatvorenia. K uvedenej zmluve je priložený preberací protokol medzi žalobcom, ako odberateľom a J. M., ako dodávateľom, datovaný k 23. júlu 2012, predmetom ktorého je preberanie dokončenej časti diela za obdobie realizácie jún - júl 2012, s popisom prác „vysekanie balkónovej dlažby a betónovanie spádového poteru na balkónoch“ so zistenými nedostatkami „neporiadok na stavbe“, ktorý nedostatok bol 30. júla 2012 odstránený. Ďalej sú k zmluve priložené preberacie protokoly medzi žalobcom, ako odberateľom a spol. Blažek group, s. r. o. ako dodávateľom, datované k 10. decembru 2012 za obdobie realizácie november - december 2012, s popisom prác „vypratanie pivničných priestorov pred zateplením pre montáž zateplenia, montáž zateplenia stropov technického podlažia - sadrokartón“ a „výkopové práce chodník, montáž obrubníkov, terénne úpravy“, všetko bez nedostatkov.

2/ Zo zmluvy o dielo č. 54/2011 z 3. augusta 2011 vyplýva, že Vlastníci bytov M. X,X,X v Brezne, ako objednávateľia, uzatvorili so spol. ENSPOL, s.r.o., ako dodávateľom, zmluvu o dielo, ktorej predmetom bola Modernizácia bytového domu M. X,X,X v Brezne.

3/ Zo zmluvy o dielo č. 12/12/2011 zo 14. decembra 2011 vyplýva, že Stavebné bytové družstvo, ako objednávateľ, uzatvorilo so spol. ENSPOL, s.r.o., ako dodávateľom, zmluvu o dielo, ktorej predmetom

bola Obnova bytového domu Bratska 1, 3, 5 Banská Štiavnica.

4/ Stavebný denník k stavbe ŠLN 1 - 7, v Brezne (relevantné listy) opisuje priebeh stavebných prác na stavbe Zateplenie bytového domu ŠLN 1 - 7, v Brezne od 4. apríla 2012 do 4. decembra 2012, pričom opis stavebných prác korešponduje s preberacími protokolmi, ako je uvedené vyššie.

5/ Z potvrdenia o zaškolení z 18. mája 2012 vyplýva, že tak J. M., ako aj D. Q., sa zúčastnili zaškolenia pre prácu so zateplovacími systémami.

Najvyšší súd konštatuje, že napriek tomu, že správny orgán konštatuje, že sporné faktúry neobsahujú žiaden text, za čo boli vystavené a neuvádzajú popis dodaných prác a služieb bez uvedenia odberateľa a nepreukazujú spojitosť s činnosťou žalobcu ako daňového subjektu, tieto faktúry (v počte 3 ks) nie sú súčasťou administratívneho spisu žalovaného. Je nepochybné, že správca dane nemôže vyhotovovať kompletne fotokópie účtovníctva daňových subjektov z vykonávaných kontrol, avšak v prípade sporných zistení, nakoľko tieto tvoria podklad pre následné rozhodnutie správneho orgánu a eventuálny súdny prieskum, bolo úlohou správcu dane zabezpečiť kópiu týchto dokladov do administratívneho spisu.

Vzhľadom na absenciu sporných faktúr, najvyšší súd nemôže overiť tvrdenie žalovaného, že sporné faktúry nepreukazujú spojitosť s činnosťou žalobcu ako daňového subjektu. Už samotná neúplnosť administratívneho spisu žalovaného zakladá dôvod na zrušenie žalobou napadnutého rozhodnutia. Týmto najvyšší súd apeluje na žalovaného, aby v prípade sporných zistení v rámci výkonu daňových kontrol, pre prípadnú následnú kontrolu správnym súdom, zabezpečil do administratívneho spisu fotokópie podkladov, ktoré slúžili ako podklad skutkových zistení, čo sa v prípade nesporných zistení zo strany žalovaného (správcu dane) nevyžaduje.

Je síce pravda, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, a preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosť a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii (R 18/2011), avšak z obsahu administratívneho spisu žalovaného nemožno vyvodiť záver, že by správca dane vo veci vykonal dostatočné dokazovanie a to najmä, keď žalobca predložil rozsiahlu listinnú dokumentáciu, ktorá mala preukazovať účelnosť vynaloženia predmetných výdavkov.

Žalobca ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Na overenie správnosti a najmä súladnosti základu dane so zákonom, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c/, § 15 ods. 1 Daňového poriadku). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno, zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Najvyšší súd na tomto mieste poukazuje aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, konkrétne na rozsudok sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, ktorý uviedol, že „Najvyšší správný súd se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustálené přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň priznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám

tvrdí (nález Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz ').

V prejednávané věci, po tom, čo v rámci daňovej kontroly správca dane spochybnil odôvodnenosť uplatnených nákladov z faktúr DF 12/15, PF 12/26 a PF 12/25 nastúpilo dôkazné bremeno žalobcu tak, ako je definované vyššie, ktorý ho splnil poukazom na vyššie konštatované listinné dôkazy, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu žalovaného. Jednotlivé listinné dôkazy, či už Zmluva o dielo, preberacie protokoly, stavebný denník a protokol o zaškolení neboli spochybnené, pričom posúdením ich obsahu v súvislostiach možno skonštatovať, že predmetné listiny spolu súvisia a preukazujú dôvod a priebeh prác na stavbe Zateplenie bytového domu ŠLN 1 - 7, v Brezne.

Predložením predmetných listín, ako aj tvrdením o príčinnej súvislosti medzi uvedenými listinnými dôkazmi a spornými faktúrami (o. i., že súčasťou faktúr bol protokol o prebratí dokončenej časti diela), si žalobca ako daňový subjekt svoju zákonom predpokladanú dôkaznú povinnosť splnil a v prípade, ak sa správca dane s uvedeným nestotožnil, bolo jeho úlohou preukázať opak. Najvyšší súd zdôrazňuje, že sa nejedná o prenos dôkaznej povinnosti na stranu správcu dane, avšak podľa názoru najvyššieho súdu postupoval správca dane voči žalobcovi šikanózne, keď napriek komplexnej dokumentácii opodstatnenosti uplatnených výdavkov, túto ako celok odmietol, pričom zaťažoval daňový subjekt dôkaznou povinnosťou nad rámec stanovený zákonom.

Z obsahu vyjadrení žalovaného vyplýva, že tento nadobudol podozrenie, že totožné práce boli fakturované duplicitne, keď spoločnosť Blažek group s. r. o. vykonávala práce na stavbách aj pre daňový subjekt ENSPOL s. r. o., práce boli vykonávané na tých istých stavbách a v tom istom období a uvedená spoločnosť fakturovala obom spoločnostiam, preto mali byť vykonané stavebné práce na faktúrach podrobne rozpísané, aby bolo zrejmé, ktoré práce boli vykonané pre žalobcu, a ktoré pre spoločnosť ENSPOL s. r. o., keď spoločnosť Blažek group, s. r. o. vystavila faktúru bez rozpisu prác aj spoločnosti ENSPOL, s. r. o..

Vzhľadom na oprávnenie správcu dane vykonať dôkazy podľa vlastného uváženia, nič nebránilo správcovi dane žalobcom tvrdené skutočnosti verifikovať výsluchom J. M. a D. Q., ktorí by sa k predmetným prácam a ich následnej fakturácii mohli vyjadriť a tým potvrdiť, resp. vyvrátiť žalobcom tvrdené skutočnosti.

Napriek tomu, že čestným vyhlásením nemožno nahradiť dôkaz, nič nebránilo tomu, aby na základe skutočnosti tvrdených v odvolaní a obsiahnutých v priložených čestných vyhláseniach, žalovaný v rámci oprávnenia obsiahnutom v § 74 ods. 2 Daňového poriadku J. M. a D. Q. vypočul a verifikoval tak v odvolaní žalobcom tvrdené skutočnosti.

Na základe uvedeného odvolací súd dospel k záveru, že doterajšie skutkové zistenia nie sú dostatočné pre záver o porušení ust. § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 Zákona o dani z príjmov zahrnutím nákladov v sume 4.545 eur, 3.500 eur a 1.590 eur a na jej dodatočné vyrubenie.

V ďalšom konaní bude úlohou správneho orgánu skompletizovať spisový materiál o kópie sporných faktúr a opätovne posúdiť odôvodnenosť uplatnených daňových výdavkov, a to výsluchom J. M. a D. Q., tak, aby bolo možné ustáliť, aké práce boli vykonané v prospech žalovaného a aké práce sú predmetom sporných faktúr, pričom tento je viazaný právnym názorom najvyššieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 vetou prvou O.s.p. a § 250k ods. 1 O.s.p. s poukazom na § 151 O.s.p., tak, že v odvolacom

konaní úspešnému žalobcovi nepriznal náhradu trov odvolacieho konania, nakoľko tento si nárok na náhradu trov odvolacieho konania neuplatnil, ako aj mu v odvolacom konaní žiadne preukázané trovy nevznikli.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.