

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžf/52/2016
Identifikačné číslo spisu: 6015201159
Dátum vydania rozhodnutia: 06.06.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Zemková
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015201159.1

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: V., právne zastúpený: Mgr. Filip Osvald, advokát so sídlom Trhová č. 1, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1217725/2015 zo dňa 24. júla 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/148/2015-30 zo dňa 6. apríla 2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/148/2015-30 zo dňa 6. 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

1.

1.1 Napadnutým rozsudkom č. k. 23S/148/2015-30 zo dňa 06.04.2016 Krajský súd v Banskej Bystrici zamietol žalobu podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poplatku (ďalej len „O.s.p.“) a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal. Predmetom súdneho prieskumu pred krajským súdom bolo rozhodnutie žalovaného č. 1217725/2015 zo dňa 24.07.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 248976/2015 zo dňa 10.04.2015 o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 872,50 €.

1.2 Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že rozhodnutie žalovaného, ako aj jemu predchádzajúce prvostupňové rozhodnutie považuje za správne, nakoľko nielen samotným žalobcom, ale ani dokazovaním správcu dane nebolo preukázané, že došlo k reálnemu uskutočneniu predmetného zdaniteľného obchodu. Krajský súd mal za to, že žalovaný, ako aj prvostupňový daňový orgán sa riadili príslušnou právnou úpravou.

1.3 V súvislosti s postupom pri vykonávaní dokazovania krajský súd uviedol, že z § 45 ods. 1 písm. e/

zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „daňový poriadok“) vyplýva právo daňového subjektu klásť otázky svedkom pri ústnom pojednávaní. Správca dane je povinný daňový subjekt upovedomiť o tom, že bude vykonávaný výsluch svedka. Z administratívneho spisu krajskému súdu vyplynulo, že konateľ dodávateľa, F. bol vypočutý na ústnom pojednávaní dňa 23.10.2013 po tom, čo bol predvedený OO PZ Liptovský Mikuláš na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin. Je nesporné, že žalobca nebol pri jeho vypočúvaní prítomný. Napriek tomu krajský súd zastával názor, že nedošlo k porušeniu ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku, pretože menovaný nebol vypočutý ako svedok. Správca dane vo vyrubovacom konaní mienil konateľa spoločnosti dodávateľa vypočúť ako svedka a o termíne nariadeného výsluchu riadne upovedomil žalobcu. F. sa však napriek opakovaným predvolaniam k správcovi dane na poskytnutie svedeckej výpovede nedostavil. Vyjadrenie konateľa dodávateľa nebolo jediným podstatným dôkazom, z ktorých vychádzali daňové orgány pri rozhodovaní. Tento dôkaz bol vyhodnotený vo vzájomnej súvislosti s ostatnými dôkazmi. Napokon z vyjadrenia konateľa spoločnosti dodávateľa nevyplývali žiadne skutočnosti v neprospech žalobcu, naopak, konateľ dodávateľa potvrdil vykonanie prác pre žalobcu, ako aj vystavenie faktúry. Spornými neboli ani práce na stavbách PD Malý Šariš a Nové Mesto nad Váhom. Podstatnou skutočnosťou bolo to, že F. nevedel uviesť mená konkrétnych osôb - živnostníkov, ktorí mali predmetné práce vykonávať, pričom toto prisľúbil daňovému úradu oznámiť, čo však neurobil. F. nepredložil žiadny dôkaz preukazujúci jeho tvrdenia. Nepredložil požadované doklady a účtovníctvo spoločnosti KOMBI STAV s.r.o., Martin. Navyše, správca dane následne zistil, že na adrese sídla spoločnosti KOMBI STAV s.r.o., sa nenachádza žiadne označenie spoločnosti a uvedená spoločnosť za rok 2011 nepodalala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb.

1.4 K preneseniu dôkazného bremena, resp. jeho rozširovaniu vo vzťahu k žalobcovi, krajský súd poukázal na to, že daňový poriadok rozdeľuje dôkazné bremeno, resp. dôkaznú povinnosť medzi daňový subjekt a správcu dane, pričom ťažisko dôkaznej povinnosti je na daňovom subjekte. Daňový subjekt má povinnosť preukazovať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; ďalej skutočnosti, na preukázanie ktorých bol správcom dane vyzvaný v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania a napokon preukazuje vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Zákon ukladá dôkazné bremeno aj správcovi dane, a to jednak vyvrátiť prostredníctvom zákonných dôkazov tvrdenia daňového subjektu a jednak preukázať skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Dokazovanie určitých skutočností tvrdených daňovým subjektom a ich vyvracanie správcom dane tvorí podstatu vedeného dokazovania určitých skutočností dôležitých pre správne zistenie daňovej povinnosti a týmto sa realizuje dôkazné bremeno daňového subjektu a správcu dane. Správca dane postupoval podľa krajského súdu v súlade s ustanoveniami § 24 a § 3 ods. 3 daňového poriadku, ak overoval, či deklarované dodanie stavebných prác dodávateľom zodpovedá skutočnosti. Dôkazné bremeno na preukázanie reálneho uskutočnenia fakturovaných prác je primárne na daňovom subjekte, ktorý musí byť schopný preukázať dodanie prác dodávateľom. Nepostačuje, ak disponuje faktúrou od dodávateľa, pričom nie je schopný preukázať, že uskutočnenie prác bolo vykonané práve osobou uvedenou na faktúre, t.j. dodávateľom. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných a navrhovaných daňovým subjektom.

1.5 K zohľadneniu čestného prehlásenia F. ako dôkazu, krajský súd uviedol, že v čestnom prehlásení nie sú konkrétne skutočnosti o realizácii stavebných prác, najmä opätovne chýba označenie konkrétnych osôb, ktoré predmetné práce vykonali, takže takýto dôkaz nepreukazuje reálne uskutočnenie prác deklarovanych faktúrou VF2011008 zo dňa 30.04.2011. V tejto súvislosti krajský súd poukázal aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/40/2011.

1.6 Krajský súd dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, keď nevyvrátil relevantným spôsobom pochybnosti o hodnovernosti faktúry č. VF2011008, vystavenej spoločnosťou KOMBI STAV s.r.o., a nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane podľa § 49 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). V predmetnej veci daňový subjekt síce formálne disponoval dokladmi, ktorými preukazoval oprávnenosť nároku na odpočet DPH, avšak napriek tomu daňové orgány, podľa názoru krajského súdu, správne neuznali tento

nárok. Z administratívnych spisov je zrejme, že správca dane vykonal nielen formálnu kontrolu dokladov (dodržiavanie ustanovení § 70, § 71 zákona o DPH), ale skúmal predovšetkým realnosť zdaniteľných obchodov, čo vyústilo do správneho určenia daňovej povinnosti. Daňové orgány uprednostňujú skutočný stav pred stavom formálne právnym a nie je možné prihliadať k nepreukázaným právnym úkonom, obchodným transakciám, ktoré sa reálne neuskutočnili, nenaplnili. Krajský súd v zhode so stanoviskom daňových orgánov dospel k záveru, že žalobca neprodukoval také dôkazy, ktorými by preukázal formálne deklarované obchodné transakcie. V konaní nebolo spornou skutočnosťou, že k vykonaniu prác došlo, ale z hľadiska daňového bolo spornou a zároveň významnou skutočnosťou pre správne určenie dane, či fakturované plnenia boli dodané práve dodávateľom. Táto skutočnosť bola v rámci vykonávaného dokazovania spochybnená a pochybnosť nebola žalobcom v daňovom konaní vyvrátená.

1.7 K námietke žalobcu, v zmysle ktorej daňové orgány nepreukázali žalobcovi vedomosť o nesplnení si povinností jeho dodávateľa, preto na tieto skutočnosti nemôžu prihliadať, krajský súd zaujal stanovisko, že žalobca, ako podnikateľský subjekt, si musí obchodných partnerov vyberať s určitou dávkou obozretnosti, aby mohol správcovi dane predložiť také dôkazy, ktoré by jednoznačne preukázali uskutočnenie fakturovaných prác.

2.

2.1 Vo včas podanom odvolaní sa žalobca domáhal, aby odvolací súd rozsudok prvostupňového súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň sa domáhal náhrady trov konania.

2.2 Podľa žalobcu zaúčtovanie predmetných výdavkových pokladničných dokladov do výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je opodstatnené a taktiež odpočet DPH z predmetných pokladničných dokladov je v súlade s § 49 ods. 1, 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne a to:

- podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom)
- podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol)
- podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný).

2.3 Nie je sporné, že takéto výdavky vznikli, ani skutočnosť, že boli zaúčtované. Sporná v tomto prípade je podmienka vecnosti predmetných výdavkov, nakoľko v tejto veci ide o bežný spotrebný materiál, ktorý žalobca používa pri svojej práci spravidla na každej zákazke. Dôvodom pre neuznanie dotknutých výdavkov ako výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov zo strany správcu dane bola skutočnosť, že žalobca v evidencii faktúr za apríl 2011 nemal vystavenú žiadnu faktúru za vykonané stavebné práce, kde bol tento materiál použitý. Predmetné „dorábky“ sa robia bežne a to z dôvodu, že niektoré práce sa časom ukážu ako nekvalitné a je ich potrebné opraviť. Podľa názoru žalobcu neexistuje spôsob, akoby žalobca mohol dôkladnejšie preukázať vecnosť predmetných výdavkov.

2.4 K faktúre č. VF2011008 za stavebné práce vystavené dodávateľom KOMBI STAV, s.r.o., Lipová 2146/56, 036 08 Martin, žalobca uviedol, že je pravdivá, reálna a odráža reálne vykonané stavebné práce od dodávateľa KOMBI STAV, s.r.o.. Nie je možné voči žalobcovi vyvodiť zodpovednosť za nepredloženie, prípadne neexistenciu daňovej evidencie u dodávateľa a zároveň to nemôže byť použité ako dôkaz voči nemu. Žalobca nie je povinný preukazovať ďalšie skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane, keďže absenciu týchto, zapríčinil iný daňový subjekt. Na základe skutočností, že dodávateľ potvrdil vo svojej výpovedi realnosť stavebných prác, tieto bol žalobca ochotný správcovi dane ukázať na mieste samom, teda na predmetných nehnuteľnostiach. Správca dane sa tým však nezaoberal a nezaoberal sa ani odpoveďami p. F., ktorý sám uviedol, že predmetnú faktúru sám vystavil, sám podpísal, že práce boli vykonané tak ako je uvedené na faktúre, že osobne prevzal peniaze v hotovosti od

p. F., že osobne podpísal príjmové aj výdavkové pokladničné doklady, že pečiatka na všetkých dokladoch je pečiatka spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., že faktúru má v účtovníctve. Správca dane sa zaoberal len jednou skutočnosťou a to tou, že 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 V. si neoprávnene uplatnil odpočet DPH a porušil tým ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH. Podľa názoru žalobcu týmto konaním správca dane porušil § 3 ods. 3 daňového poriadku.

2.5 Žalobca si splnil svoju povinnosť, keď pri výkone daňovej kontroly úzko spolupracoval so správcom dane a predložil správcovi dane všetky doklady a dokumenty ako dôkazy, ktoré by umožňovali na základe faktúry č. VF2011008 za stavebné práce vystavené daňovým subjektom KOMBI STAV, s.r.o., Lipová 2146/56, 036 08 Martin, odpočet DPH v súlade s ustanovením § 51 ods. 1 písm. a/ a § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH. Žalobca taktiež zabezpečil predloženie čestného prehlásenia konateľa spoločnosti KOMBI STAV s.r.o, F., ktoré potvrdzuje realnosť uskutočnených stavebných prác.

2.6 Predmetná zákazka, ktorá bola zadaná spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., bola subdodávkou, kde ostatné čiastkové roboty robil žalobca pomocou iných firiem, resp. živnostníkov. Celá zákazka bola realizovaná pre tretieho odberateľa a jednotlivé roboty na seba nadväzovali. Keby práce spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., neboli urobené, neboli by mohli v ostatných prácach pokračovať ostatní žalobcovi subdodávatelia.

2.7 Správca dane mal možnosť opätovne predviesť konateľa spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., F. a zabezpečiť predloženie jeho účtovníctva, aby bolo možné úplne a správne zistiť predmetný skutkový stav. Nie je jasné, prečo správca dane na základe skutočnosti, že sa p. Z. následne vyhýbal podaniu ďalších informácií a predloženia účtovníctva, nepostupoval tak, že by ho opätovne previedol, aby mu bolo možné položiť predmetné otázky. Takýmto postupom bol podľa žalobcu porušený § 45 ods. 1 písm. e/ daňového poriadku, keďže žalobcovi nebolo umožnené klásť svedkovi pri ústnom pojednávaní otázky.

3.

3.1 Žalovaný vo svojom vyjadrení doručenom Krajskému súdu v Banskej Bystrici dňa 22.06.2016 uviedol, že žalobca v odvolaní proti predmetnému rozsudku uviedol námietky totožné s námietkami uvedenými v žalobe proti uvedenému rozhodnutiu Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky. Stanovisko žalovaného k týmto námietkam je uvedené vo vyjadrení žalovaného č. 1551050/2015 zo dňa 15.10.2015 k žalobe žalobcu zo dňa 17.09.2015, ktoré bolo doručené na Krajský súd v Banskej Bystrici dňa 19.10.2015. žalovaný navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil a žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

4.

4.1 Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., 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 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. a § 211 ods. 2 O.s.p.).

4.2 Podľa § 244 ods. 1, 2 a 3 O.s.p., v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy. V správnom súdnictve preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a

právnických osôb v oblasti verejnej správy. Rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

4.3 Podľa § 247 ods. 1 a 2 O.s.p., podľa ustanovení tejto hlavy sa postupuje 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. Pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní je predpokladom postupu podľa tejto hlavy, aby išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

4.4 Na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

4.5 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 apríl 2011 vo výške 872,50 €, keď daň vyrubená podaným daňovým priznaním bola 883,32 € a daň zistená správcom dane 1.755,82 €.

4.6 Správca dane v zdaňovacom období apríl 2011 neuznal nárok žalobcu na odpočítanie dane na základe faktúry č. VF 2011008 zo dňa 30.04.2011 od spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., Lípová 2146/56, Martin, IČO: 44 397 810, DIČ: 2022777999 za vykonané stavebno-montážne práce vo výške 4.251 €, s DPH vo výške 5.101,20 € a DPH 850,20 €. Správca dane neuznal žalobcovi ani odpočítanie dane z pridanej hodnoty v sume 22,30 € za nákup materiálu za hotovosť, pretože nepreukázal použitie nakúpeného materiálu na dodávku tovaru a služieb ako platiteľ.

4.7 Správca dane v priebehu daňovej kontroly preveroval realizáciu zdaniteľných obchodov deklarovanych na uvedenej faktúre č. VF2011008. Dožiadaný správca dane, Daňový úrad Žilina, opakovane zasielal predvolanie na ústne pojednávanie konateľovi spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., 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 F. 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. F. 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. Z. so správcom dane neskontoval.

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

4.9 Správca dane dňa 24.04.2014 predvolal F. 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. Z. opakovane predvolaný na vypočutie, predvolanie však v odbernej lehote neprevzal a k správcovi dane sa nedostavil.

4.10 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.

4.11 Daňový úrad Žilina rozhodnutím zo dňa 27.11.2014 č. 9512401/5/5213014/2014 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2011 v sume 872,50 €. Žalobca sa proti prvostupňovému rozhodnutiu odvolal a na základe predmetného odvolania rozhodoval žalovaný, ktorý rozhodnutím zo dňa 06.03.2015 č. 1100308/1/101957/2015 prvostupňové rozhodnutie zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Následne dňa 10. apríla 2015 Daňový úrad v Žiline vydal rozhodnutie č. 248975/2015 zo dňa 10. apríla 2015, ktorým vyrubil žalobcovi za mesiac apríl 2011 rozdiel dane 872,50 €. Žalovaný dňa 24. júla 2015 rozhodnutím č. 1217725/2015 rozhodnutie zo dňa 10. apríla 2015 potvrdil.

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

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

4.14 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.

4.15 Podľa § 246c ods. 1 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. Opravný prostriedok je prípustný, len ak je to ustanovené v tejto časti. Proti rozhodnutiu Najvyššieho súdu Slovenskej republiky opravný prostriedok nie je prípustný.

4.16 Podľa § 250i ods. 1 O.s.p. pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

4.17 Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

4.18 Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

4.19 Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

4.20 Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku, pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt

oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

4.21 Podľa § 3 ods. 7 daňového poriadku, daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

4.22 Podľa § 3 ods. 8 daňového poriadku, právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

4.23 Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje 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, 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.

4.24 Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku, 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.

4.25 Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku, 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.

4.26 Podľa § 49 ods. 4 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

4.27 Podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

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.

4.28 Podľa § 51 ods. 1 zákona o DPH, 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,

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.

4.29 Odvolací súd vyhodnotil rozsah a dôvody odvolania vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a s prihliadnutím 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.

4.30 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.

4.31 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.

4.32 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.

4.33 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 zákonom 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 nepotvrďa 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 úvahu, 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 prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

4.34 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 svojím 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“.

4.35 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 daňový 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. Rovnako nepreukázal, že tovar nakúpený za hotové použil v súlade so zákonom na plnenia súvisiace s výkonom podnikania. 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 875,33 €.

4.36 Najvyšší súd mal z obsahu súdneho ako aj administratívneho spisu za preukázané, že vykonanie fakturovaných prác a vystavenie predmetnej faktúry potvrdil konateľ spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., F. aj do zápisnice o ústnom pojednávaní, avšak nepredložil žiadny dôkaz preukazujúci uvedené tvrdenie.

Menovaný nevedel uviesť mená konkrétnych osôb - živnostníkov, ktorí mali predmetné práce reálne vykonávať, pričom výkazy odpracovaných hodín s menami živnostníkov, ktoré prisľúbil predložiť správcovi dane, nepredložil. Takisto čestné prehlásenia F., 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.

4.37 Podľa názoru najvyššieho súdu žalobca neunesol vo vyrubovacom, 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 už 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.

4.38 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.

4.39 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. Výslúchané 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 neprodukoval také dôkazy, ktorými by preukázal formálne deklarované obchodné transakcie. Faktúra č. 2011008, ktorú predložil, obsahuje len všeobecný popis zdaniteľného plnenia (1. Malý Šašiš, 2. Pre faktúru Kovo stroj) a je v nej podrobne uvedený súpis vykonaných prác, keď žalobca nepredložil ani ďalšie dôkazy - zmluvy o vykonaní prác, preberacie protokoly, stavebné denníky a iné, ktoré by realnosť plnenia účtovaného, posudzovanou faktúrou preukázali.

4.40 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.

4.41 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 správcom 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.

4.42 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 v Banskej Bystrici č. k. 23S/148/2015-30 zo dňa 06.04.2016 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

5.

5.1 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.

6.

6.1 Podľa § 492 ods. 2 zákona Národnej rady SR č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), odvolacie konania podľa piatej časti O.s.p. začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. V tejto veci začalo odvolacie konanie pred 1. júlom 2016, súd preto procesne postupoval podľa ustanovení O.s.p.

Poučenie:

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