

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	4Sžf/78/2015
Identifikačné číslo spisu:	5015200469
Dátum vydania rozhodnutia:	03.05.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Jana Zemková
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:5015200469.1

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: Anton Radzo, Radzovka 579/82, Hruštín, IČO 41 352 572, 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. 1100308/1/86961/2015 zo dňa 25. februára 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/64/2015-35 zo dňa 9. septembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/64/2015-35 zo dňa 9. septembra 2015 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

I.

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline č. k. 21S/64/2015-35 zo dňa 09.09.2015 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. 1100308/1/86961/2015 zo dňa 25.02.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 9512401/5/5043797/2014 zo dňa 13.11.2014 o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 7.388,41 €.

Krajský súd poukázal v odôvodnení svojho rozhodnutia na ustanovenia § 3 ods. 1, 2, 3, 6, 7 a 8, § 24 ods. 1, 2 a 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a na ustanovenia § 2 písm. i/, § 17 ods. 1 písm. a/, § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“) a uviedol, že žalobca v žalobe namietal, že zaúčtovanie predmetných výdavkových pokladničných dokladov do výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je opodstatnené a je v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. Dôvodom pre neuznanie predmetných výdavkov ako výdavkov na

dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov zo strany správcu dane bola skutočnosť, že v evidencii faktúr za rok 2011 nemal vystavenú žiadnu faktúru za vykonané stavebných prác, kde bol tento materiál použitý. Vo vzťahu k tejto námietke krajský súd uviedol, že tvrdenie žalobcu, že na faktúre je uvádzaná hodinová sadzba, preto nie je možné spárovať faktúry s nákupom materiálu je irelevantné z dôvodu, že dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte v súlade s ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a v zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) a preto daňový subjekt je povinný preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť. Žalobca mal preto zabezpečiť také vedenie účtovnej evidencie, aby z nej bolo jednoznačne preukázateľné, na čo bol nakúpený materiál použitý. Vzhľadom na uvedené súd túto námietku vyhodnotil ako nedôvodnú.

Žalobca v žalobe ďalej namietal, že faktúry č. VF2011003, VF2011006, VF2011007 a VF2011008 za stavebné práce vystavené dodávateľom KOMBI STAV, s.r.o., Martin v celkovej sume 27.813,50 € reálne odrážajú vykonané stavebné práce od dodávateľa. K tejto námietke krajský súd uviedol, že žalovaný predložil správcovi dane predmetné faktúry od dodávateľa KOMBI STAV, s.r.o., Martin, v ktorých je uvedené - fakturujem Vám za vykonané stavebnomontážne práce v mesiaci február v PD Malý Šariš, fakturujem Vám za stavebno-pomocné práce na stavbe v Novom Meste nad Váhom za mesiac marec 2011, fakturujem za stavebnomontážne práce na akcii Malý Šariš a pre firmu Kovodstroj za apríl 2011. Iné údaje týkajúce sa špecifikácie rozsahu a charakteru účtovaných stavebno-montážnych prác nie sú obsahom posudzovaných faktúr a k faktúram nebol priložený podrobný súpis prác. V konaní konateľ dodávateľa potvrdil, že práce účtované faktúrami boli aj reálne vykonávané a žalobcom riadne zaplatené, tieto tvrdenia však nepotvrdil žiadnymi dôkazmi a správcovi dane nepreukázal, predložením účtovných dokladov, že uvedené faktúry sú zaúčtované v účtovníctve KOMBI STAV, s.r.o., nevedel bližšie špecifikovať fakturované práce ani živnostníkov, ktorí fyzicky tieto práce vykonali, napriek tomu, že správcovi prisľúbil, že doklady budú predložené. Žalobca ani konateľ dodávateľa žalobcu nepredložili žiadne doklady, ktoré by preukazovali existenciu obchodno-záväzkového vzťahu medzi žalobcom a KOMBI STAV, s.r.o. a to zmluvy o dielo, objednávky, stavebné denníky, protokoly o odovzdaní a prevzatí prác, resp. iné doklady, ktoré by preukazovali konkrétne práce, v konkrétnych dňoch, v akom rozsahu a ktorými osobami boli fyzicky vykonané.

Žalobca v žalobe tvrdil, že rozhodnutie žalovaného je nezákonné z dôvodu, že vychádza zo skutočností, že dodávateľ žalobcu nepredložil správcovi dane účtovníctvo ani neoznačil živnostníkov, ktorí zrejme v subdodávke pre dodávateľa žalobcu uvedené práce realizovali. K tejto námietke krajský súd uviedol, že táto skutočnosť nebola rozhodujúcou skutočnosťou, ktorá mohla preukázať realnosť plnenia.

Žalobca v žalobe namietal porušenie práv účastníka daňového konania v časoch, keď sa nezúčastnil výsluchu konateľa KOMBI STAV, s.r.o., Rastislava Szudára, konaného dňa 23.10.2013. K tejto námietke krajský súd uviedol, 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 súd zistil, že výsluch svedka Szudára bol vykonaný Daňovým úradom Žilina, pobočka Martin bez prítomnosti žalobcu alebo jeho zástupcu. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9514401/5/4765830/2013/Sku zo dňa 23.10.2013 súd zistil, že predmetom ústneho pojednávania bolo preverenie účtovníctva za rok 2011 a dodávateľsko-odberateľských vzťahov v roku 2011 medzi daňovým subjektom KOMBI STAV, s.r.o., a odberateľom Anton Radzo, Hruštín. Z predmetnej zápisnice vyplýva, že svedok Rastislav Szudár potvrdil, že faktúry vystavil on a je na nich jeho podpis, že práce boli uskutočnené tak, ako bolo uvedené na faktúrach a práce vykonali pre KOMBI STAV, s.r.o., živnostníci, ktorých však nevedel bližšie označiť, nakoľko ich mená a údaje sú uvedené na výkaze o odpracovaných hodinách. Zároveň sa zaviazal doručiť na Daňový úrad Žilina, pobočka Martin dňa 06.11.2013 účtovníctvo a iné doklady a oznámenia ďalších skutočností, ktoré sa týkajú posudzovaných faktúr. Daňový úrad Žilina, pobočka Martin spísal dňa 06.11.2013 úradný záznam, z ktorého vyplýva, že Rastislav Szudár sa na daňový úrad nedostavil a nedostavil sa ani dňa 13.11.2013. Keďže tvrdenia žalobcu a svedka, ktoré uviedli na ústnom pojednávaní pred správcom dňa 23.10.2013 sú zhodné, krajský súd dospel k záveru, že neúčastť žalobcu na výsluchu svedka a nevyužitie práva klásť svedkovi

otázky je síce pochybením správcu dane, ktoré však nemá vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca je uvedené skutočnosti spôsobilý preukázať inými dôkazmi. Výsluch svedka Rastislava Szudára aj za prítomnosti žalobcu nemohol mať vplyv na zistené skutočnosti správcou dane.

Pokiaľ si daňový subjekt uplatňoval daňové výdavky na základe dodávateľských faktúr, musí byť schopný sám preukázať, že fakturované práce boli uskutočnené. V danom prípade nepostačuje, ak si daňový subjekt uplatňuje fakturované sumy ako daňové výdavky iba z predložených faktúr, ale musí byť schopný preukázať, že fakturované práce boli reálne uskutočnené osobou na faktúre uvedenou. V zmysle § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy len vykonáva. Vzhľadom na uvedené krajský súd skonštatoval, že námietky uplatnené v žalobe o prenesení dôkaznej povinnosti na žalobcu nie sú dôvodné.

Podľa názoru krajského súdu, žalovaný zásady daňového konania rešpektoval. Záver, ktorý žalovaný uviedol v rozhodnutí, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno vrámci daňového konania a nepreukázal splnenie hmotnoprávných predpisov, podľa ktorých je možné daňovým subjektom uplatňované výdavky považovať za daňové výdavky, má oporu v uskutočnenom dokazovaní. Zhromaždené dôkazy potom žalovaný rovnako ako prvostupňový správny orgán vyhodnotil v medziach svojho voľného uváženia, pričom neprekročil jeho zákonné hranice. Podklad pre napadnuté rozhodnutie bol dostatočný a záver žalovaného vyjadrený v napadnutom rozhodnutí je v súlade so zákonom.

II.

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 odvolacieho konania.

Podľa žalobcu zaúčtovanie predmetných výdavkových pokladničných dokladov do výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je opodstatnené a je v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. a uvedené výdavky neboli výdavkami na osobnú spotrebu, na reprezentáciu ani výdavkami vynaloženými na príjmy nezahŕňané do základu dane. Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených 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).

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 rok 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. Tieto boli skutočne použité na „dorábky“ a opravy už realizovaných stavieb, kde bolo potrebné zakúpiť materiál na ich realizáciu. Zaúčtovanie výdavkov v sume 4.331,23 € do výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov je opodstatnené a je v súlade s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z.

K faktúram č. VF2011003, VF2011006, VF2011007 a VF2011008 za stavebné práce vystavené dodávateľom KOMBI STAV, s.r.o., Lipová 2146/56, 036 08 Martin, v celkovej čiastke 33.376,20 € žalobca uviedol, že sú pravdivé, reálne a odrážajú 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 skutočnosti, že dodávateľ potvrdil vo svojej výpovedi reálnosť 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. T. B., ktorý sám uviedol, že predmetné faktúry sám vystavil, sám podpísal, že práce boli vykonané tak ako je uvedené na faktúre, že osobne prevzal peniaze v hotovosti od p. T., 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 Anton Radzo si neoprávnene uplatnil daňové výdavky vynaložené na dosiahnutie zdaniteľných príjmov a porušil tým ustanovenie § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. Podľa názoru žalobcu týmto konaním správca dane porušil § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.

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 faktúry č. VF2011003, VF2011006, VF2011007 a VF2011008 za stavebné práce vystavené daňovým subjektom KOMBI STAV, s.r.o., Lipová 2146/56, 036 08 Martin, v celkovej čiastke 33.376,20 € uznali za výdavky preukázateľné vynaložené na dosiahnutie zdaniteľných príjmov v súlade s ustanovením § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. Žalobca taktiež zabezpečil predloženie čestného prehlásenia konateľa spoločnosti KOMBI STAV s.r.o, T. B., ktoré potvrdzuje reálnosť uskutočnených stavebných prác.

Správca dane v rámci daňovej kontroly neskúmal a ani nijako nepreukázal vedomosť žalobcu o nesplnení si povinností svojho dodávateľa (podanie daňového priznania), preto na tieto skutočnosti nemôže správca dane prihliadať a nemôžu byť rozhodujúce pre zistenie uznania daňového výdavku. Žalobca nemá žiadne majetkové, personálne a ani iné prepojenie s týmto dodávateľom a jeho súčinnosť pri výkone daňovej kontroly, splnenie si povinností voči správcovi dane nemôže mať vplyv na tom, aby sa tento daňový výdavok nepovažoval v zmysle ust. § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. za výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom. Správca dane mal možnosť opätovne predviesť konateľa spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., Rastislava Szudára 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. Szudár 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 porušený § 45 ods. 1 písm. e/ zákona č. 563/2009 Z. z., keďže žalobcovi nebolo umožnené klásť svedkovi pri ústnom pojednávaní otázky.

Tak ako je daňový subjekt povinný preukázať v daňovom konaní svoje tvrdenia celkom jednoznačne a nezvratne (ako mu ukladá zákon), čo v tomto prípade žalobca preukázal písomnými dokladmi, vyjadrením dodávateľa a jeho čestným prehlásením, ktorých pravosť v daňovom konaní ani nebola správcom dane namietaná, tak je povinný aj správca dane spôsobom vylučujúcim akúkoľvek pochybnosť preukázať existenciu skutočností na základe ktorých vychádzal pri vydaní rozhodnutia, v tomto prípade pri vydaní dodatočného platobného výmeru č. 9512401/5/5043797/2014 zo dňa 13.11.2014, ktorým bol v zmysle ust. § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2011 v sume 7.388,48 € žalobcovi. Túto skutočnosť však správca dane podľa názoru žalobcu nepreukázal, keďže vychádza z vlastnej fikcie, že k realizácii predmetných stavebných prác nedošlo.

III.

Žalovaný vo svojom vyjadrení doručenom Krajskému súdu v Žiline dňa 12.11.2015 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. 880578/2015 zo dňa 12.06.2015 k žalobe žalobcu zo

dňa 14.04.2015, ktoré bolo doručené na Krajský súd v Žiline dňa 15.06.2015.

Žalovaný uviedol, že Rastislav Szudár dňa 23.10.2013 nebol vypočutý ako svedok. Uvedené je zrejme jednak z predvolaní, ktorými bol menovaný predvolávaný dožiadaným správcom dane Daňovým úradom Žilina, pobočka Martin, na ústne pojednávanie vo veci preverenia účtovníctva spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o.

Správca dane Daňový úrad Žilina, pobočka Námestovo sa až následne v priebehu vyrubovacieho konania, na základe čestného prehlásenia menovaného, ktoré priložil žalobca k vyjadreniu k protokolu, pokúšal vypočuť 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 R. B. 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 NS SR č. 6Sžf/41/2013 zo dňa 19.03.2014 a ďalej uvádza, 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.

Žalovaný je toho názoru, že Krajský súd v Žiline v predmetnej veci rozhodol v súlade s platnými právnymi predpismi, že aplikoval a vykladal ustanovenia príslušných právnych predpisov správne a dospel k správne rozhodnutiu vo veci.

IV.

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.).

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.

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.

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.).

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 § 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.

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.

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), 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.

Podľa § 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. 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 správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, 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.

Podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, 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.

Podľa § 3 ods. 7 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti.

Podľa § 3 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, 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.

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

Podľa § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní, 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 § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, daňovým výdavkom sa rozumie výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie, udržanie príjmov preukázateľne vynaložených daňovníkom, zaúčtovaním v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11.

Podľa § 17 ods. 1 písm. a/ zák. č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, pri zisťovaní základu dane alebo daňovej straty sa vychádza u daňovníka účtujúceho v sústave jednoduchého účtovníctva alebo u daňovníka, ktorý vedie evidenciu podľa § 6 ods. 10 alebo ods. 11 tohto zákona a z rozdielu medzi príjmami a výdavkami.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a/ zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 tohto zákona, pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

Z administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že správca dane dopytoval Daňový úrad Žilina za účelom preverenia skutočností u daňového subjektu KOMBI STAV, s.r.o., pričom bolo zistené počas preverovania požadovaných skutočností, že konateľ KOMBI STAV, s.r.o., T. B. sa viackrát nedostavil na ústne pojednávanie z toho titulu bol predvedený. Predvedenie sa uskutočnilo dňa 23.10.2013 vo veci podania informácii v súvislosti s preverovaním účtovníctva a dodávateľsko-odberateľských vzťahov za rok 2011 s odberateľom Antonom Radzom. Počas predvedenia sa T. B. nevedel vyjadriť k faktúram č. VF20110003, VF2011006, VF2011007, VF2011008, ktoré mu boli predložené na nahliadnutie. Na tomto prejednaní však uviedol, že účtovníctvo za rok 2011 predloží správcovi dane dňa 06.10.2013 na pobočku Martin, Daňového úradu Žilina. Dňa 06.11.2013 zatelefonoval správcovi dane, že sa nedostaví z titulu zdravotných dôvodov, neskôr sa však nekontaktoval so správcom dane vôbec. Ďalej bolo zistené, že KOMBI STAV, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje a že daňové priznanie za rok 2011 na daňový úrad podané nebolo.

Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2011 a daň z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február - december 2011. O výsledku vykonanej daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 9512401/5/636535/2014 zo dňa 17.02.2014. Protokol o daňovej kontrole spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol žalobcovi doručený dňa 12.03.2014. Vo vyjadrení k protokolu o daňovej kontrole žalobca uviedol, že žalobca v podanom daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie rok 2011 priznal daň z príjmov fyzickej osoby vo výške 51,35 €, čo predstavuje o 7.397,69 € menej ako zistil správca dane daňovou kontrolou. Daňový úrad Žilina listom č. 9512401/5/1600555/2014 zo dňa 24.04.2014 predvolal na deň 21.05.2014 o 10:00 hod. osobu T. B. ako svedka v súvislosti s výkonom daňovej kontroly u daňového subjektu Antona Radza. Listom č. 9512401/5/1601337/2014 zo dňa 24.04.2014 bol Anton Radzo oboznámený s tým, že T. B. bude predvolaný ako svedok, pričom Anton Radzo bol oboznámený o čase ako aj mieste výsluchu. Zo zápisnice č.9512401/5/2026488/2014 zo dňa 21.05.2014 je zrejmé, že svedok T. B. sa na výsluch nedostavil. Tento bol opätovne predvolaný na deň 11.06.2014 (listom č. 9512401/5/2077789/2014 zo dňa 21.05.2014) s tým, že Anton Radzo bol o novom termíne výsluchu listom č.

9512401/5/2078056/2014 zo dňa 21.05.2014 upovedomený. Úradným záznamom zo dňa 11.06.2014 Daňový úrad Žilina zaznamenal, že výsluch sa neuskutočnil z dôvodu nedostavenia sa T. B.. Úradný záznam zo dňa 22.09.2014 uvádza, že na základe telefonického kontaktu sa Anton Radzo dostaví dňa 24.09.2014 na prerokovanie pripomienok k protokolu.

Zo zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9512401/5/4357593/2014/Klim zo dňa 24.09.2014 má odvolací súd za preukázané, že žalobca nenamietal tú skutočnosť, že svedka nemohol vypočúvať. Výjadrením zo dňa 06.10.2014 Anton Radzo trval na tom, že faktúry sú pravdivé, pričom ich pravdivosť bola potvrdená čestným prehlásením konateľa spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., T. B..

Správca dane rozhodnutím č. 9512401/5/5043797/2014 zo dňa 13.11.2014 vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie rok 2011 v sume 7.388,48 €. Správca dane v prvostupňovom rozhodnutí uviedol, že neuznal výdavky na nákup rôzneho materiálu v celkovej výške 5.197,47 €, z toho základ dane 4.331,23 € ako výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov a neuznal výdavky predstavujúce úhrady faktúr vo výške 33.376,20 €. Z toho základ dane 27.813,50 € vystavený spoločnosťou KOMBI STAV, s.r.o., Martin. Dôvodom pre neuznanie výdavkov na nákup rôzneho materiálu v celkovej výške 4.331,23 € bola skutočnosť, že žalobca nemal v evidencii faktúr za rok 2011 vystavenú žiadnu faktúru za vykonané stavebné práce, teda nebol tento materiál použitý a neuznanie výdavkov vo výške 33.376,20 € za úhrady faktúr vystavených spoločnosťou KOMBI STAV, s.r.o., neboli predložené žiadne relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali, že práce boli realizované tak, ako je uvedené na predmetných faktúrach od dodávateľa KOMBI STAV, s.r.o. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane žalobca podal odvolanie.

Na odvolanie žalobcu vo veci rozhodoval žalovaný rozhodnutím č. 1100308/1/86961/2015 zo dňa 25.02.2015, ktorý prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

V odôvodnení žalovaný uviedol, že kontrolou za uvedené zdaňovacie obdobie správca dane zistil, že žalobca si uplatnil ako daňové výdavky v rozpore s § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z. z. výdavky na nákup materiálu v celkovej výške 4.331,23 € (bez DPH). Správca dane neuznal nasledovné výdavky na nákup materiálu v celkovej výške 4.331,23 € (bez DPH): doklad č. Z-53 zo dňa 10.05.2011 vo výške 409,81 € - omietka, č. Z-117 zo dňa 03.10.2011 vo výške 124,96 € - preprava materiálu, č. Z-119 zo dňa 06.10.2011 vo výške 2.200,02 € - kamenné prvky, č. V-263 zo dňa 22.11.2011 vo výške 713,07 € - prenájom lešenia, č. V-89 zo dňa 11.04.2011 vo výške 32,70 € - klince, drôt, č. V-95 zo dňa 14.04.2011 vo výške 22,25 € - purpena, drôt, č. V-91 zo dňa 12.04.2011 vo výške 7, 67 € - omietka, č. V 101 zo dňa 30.04.2011 vo výške 2, 50 € - lišta, č. V-103 zo dňa 28.04.2011 vo výške 46, 40 € - lišta, č. V-109 zo dňa 02.05.2011 vo výške 8, 96 € - štrk, č. V-112 zo dňa 04.05.2011 vo výške 38, 67 € - lišta, č. V-118 zo dňa 11.05.2011 vo výške 42, 98 € - klince, skrutky, hmoždinky, č. V-119 zo dňa 12.05.2011 vo výške 11, 08 € - podložky, klince, č. V-145 zo dňa 03.06.2011 vo výške 13,35 € - lepidlo, č. V-169 zo dňa 14.07.2011 vo výške 9, 65 € - omietka, č. V-170 zo dňa 15.07.2011 vo výške 40, 20 € - cement, č. AM71 zo dňa 15.07.2011 vo výške 37, 50 € - lepidlo, č. V-174 zo dňa 28.07.2011 vo výške 23, 33 € - lepidlo, č. V-214 zo dňa 03.10.2011 vo výške 20, 51 € - farby interiéru, č. V-226 zo dňa 18.10.2011 vo výške 7, 25 € - polystyrén, č. V-240 zo dňa 03.11.2011 vo výške 35, 08 € - cement, č. V-254 zo dňa 10.11.2011 vo výške 9, 99 € - paleta EURO, č. V-255 zo dňa 10.11.2011 vo výške 359, 10 € - Baumit Baumacol Flex Uni, č. V-277 zo dňa 06.12.2011 vo výške 46, 08 € - sietidlá, č. V 279 zo dňa 06.12.2011 vo výške 11,55 € - sietidlá, č. V-290 zo dňa 20.12.2011 vo výške 56,57 € - výroba profilov.

Dôvodom pre neuznanie uvedených výdavkov ako výdavkov na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov bola skutočnosť, že žalobca nemal v evidencii faktúr za rok 2011 vystavenú žiadnu faktúru za vykonané stavebné práce, kde bol tento materiál použitý.

Správca dane neuznal výdavky predstavujúce úhrady faktúr v celkovej výške 33.376,20 €, z toho základ dane 27.813,50 €, ktoré boli vystavené spoločnosťou KOMBI STAV, s.r.o., za vykonané stavebnomontážne práce. Jedná sa o faktúry č. VF2011003 zo dňa 25.02.2011 vo výške 4.602,- € (bez

DPH), č. VF2011006 zo dňa 31.03.2011 vo výške 11.280,50 € (bez DPH), č. VF2011007 zo dňa 31.03.2011 vo výške 7.680,- € (bez DPH) a č. VF2011008 zo dňa 30.04.2011 vo výške 4.251,- € (bez DPH). Predmetné výdavky boli zo strany správcu dane posúdené ako nepreukázateľne vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov z dôvodu, že spoločnosť KOMBI STAV, s.r.o. nepredložila požadované daňové doklady a za zdaňovacie obdobie roku 2011 a nepodala daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb.

V.

Odvolací súd v danej veci rozhodol o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/64/2015 - 35 zo dňa 09.09.2015.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2.O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a dodáva, že 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 resp. daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či si daňové subjekty splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov, resp. v súčasnosti daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Zákon o správe daní a poplatkov, resp. daňový poriadok je procesným predpisom, ktorý upravuje správu daní a poplatkov. Táto procesná norma upravuje postupy (procesy), pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu daňových správcov pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. V tomto zmysle je zárukou zákonného postupu pri plnení úloh správcu dane, ako aj zárukou zákonnej ochrany práv a právom chránených záujmov daňových subjektov.

Z daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky 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.

Dokazovanie je procesným prostriedkom, ktorého zásady platia vo všetkých fázach správy daní, či už v rámci daňovej kontroly alebo v rámci daňového konania, pričom dôkazy vykonané v rámci daňovej kontroly zosumarizované v protokole o jej výsledku, majú rovnakú dôkaznú silu ako dôkazy vykonané v rámci daňového konania. Protokol je zákonný podklad pre pokračovanie vo vyrubovacom konaní, nakoľko pri výkone daňovej kontroly nie sú procesné práva daňového subjektu vo vzťahu k vykonávanému dokazovaniu nijako oslabené. Preto je protokol o výsledku daňovej kontroly plnohodnotným zákonným podkladom pre rozhodnutie správcu dane o vyrubení zistenej daňovej povinnosti, ak o jeho obsahu a vykonanom dokazovaní nemá správca dane pochybnosti a daňový subjekt nedá podnet na jeho doplnenie.

Žalobca vo svojom vyjadrení na ústnom pojednávaní č. 9512401/5/4357593/2014/klim zo dňa 24.09.2014 nepodal návrh na doplnenie dokazovania a ani nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by potvrdzovali jeho tvrdenia alebo vyvrátili zistenia, ku ktorým dospel správca dane na základe výsledkov daňovej kontroly. Správca dane nemá povinnosť vyzývať daňový subjekt na doplnenie dokazovania, ani viesť vytýkacie konanie voči nemu, pretože, čo považoval za potrebné preukázať alebo overiť, uskutočnil v rámci daňovej kontroly. Teda nie je pravdou, čo tvrdí žalobca, že nie je jeho povinnosťou

preukazovať ďalšie skutočnosti týkajúce sa iného daňového subjektu, nakoľko v zmysle vyššie uvedeného je žalobca povinný uniesť dôkazné bremeno aj v rámci dôkaznej núdze a keď tak nekoná, je povinný niesť následky nepriaznivého charakteru spočívajúce v zaplatení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2011 v sume 7.388,41 €.

K faktúram č. VF2011003, VF2011006, VF2011007 a VF2011008 za stavebné práce vystavené dodávateľom KOMBI STAV, s.r.o., Lipová 2146/56, Martin, v celkovej čiastke 33.376,20 € odvolací súd uvádza, že tieto nemal žalobcov dodávateľ v evidencii faktúr za rok 2011, teda správca dane nemal zo strany dodávateľa ani žalobcu preukázané, či boli predmetné stavebné práce dodané a zrealizované spoločnosťou KOMBI STAV, s.r.o.

Žalobca v konaní nepreukázal, že zakúpený materiál bol použitý za účelom dosiahnutia príjmov z podnikateľskej činnosti, keďže v konaní nepreukázal, že materiál použil na dorábky, resp. vrámci záručného servisu, na vady, ktoré sa vyskytli v záručnej dobe, tak ako to uvádzal vo svojom stanovisku v priebehu daňovej kontroly.

Odvolací súd má ďalej za preukázané, že Rastislav Szudár ako konateľ spoločnosti KOMBI STAV, s.r.o., bol viackrát predvolaný na ústne konanie k správcovi dane, avšak sa nedostavil, až nakoniec bol predvedený. Počas predvedenia nemal so sebou žiadne písomnosti preukazujúce reálnosť uskutočnených obchodov medzi ním a žalobcom a aj napriek príslubu, že tieto dodá na daňový úrad, neurobil tak. K námietke žalobcu, že Rastislav Szudár mal byť predvedený aj ako svedok, aby mu žalobca mohol klásť otázky, odvolací súd uvádza, že v danom prípade by to bol takýto postup nehospodárny a neúčelný, nakoľko už z predchádzajúcich predvolaní bolo zrejmé, že sa Rastislav Szudár daňovému konaniu a predloženiu dokladov účelovo vyhýbal. Nevyužitie žalobcovho práva klásť svedkovi otázky je síce pochybením správcu dane, avšak takým, 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. Preto by na zákonnosť napadnutého rozhodnutia opätovný výsluch svedka Szudára za prítomnosti žalobcu podľa názoru odvolacieho súdu nemohol mať vplyv.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalobcu, Najvyšší súd Slovenskej republiky s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a teda rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 21S/64/2015 - 35 zo dňa 09.09.2015 potvrdil ako vecne a právne správny.

O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto konania, čo však v prejednávanej veci nenastalo a teda súd náhradu trov konania žalobcovi nepriznal.

Poučenie:

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