

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/111/2015
Identifikačné číslo spisu: 5015200467
Dátum vydania rozhodnutia: 11.04.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:5015200467.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: BH-STAV, s.r.o., IČO: 36 393 304, so sídlom Do poľa 305, 013 22 Rosina, zast.: JUDr. Sabínou Hodoňovou, advokátkou so sídlom advokátskej kancelárie Mariánske námestie č. 31, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline zo dňa 6. októbra 2015 č. k. 20S/100/2015-66, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Žiline zo dňa 6. októbra 2015 č. k. 20S/100/2015-66 potvrdzuje.

Žalobcovi právo na náhradu trov konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100306/1/77802/2015/5050 z 19.02.2015 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený podľa § 4 ods. 2 písm. b) bod 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Trenčín, pobočka Považská Bystrica (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9312401/5/3955908/2014/Sal z 22.08.2014 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán

napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2012 vo výške 36 491,31 €, keď znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane zo sumy 58 013,34 € na sumu 21 522,03 €. Výrubenie rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že na základe šetrení a dôkazov vykonaných v rámci daňovej kontroly dospel k záveru, že žalobca si odpočítal daň neoprávnene. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie december 2012 a protokol z tejto daňovej kontroly č. 9312401/5/469760/2014/Sal z 05.02.2014 (ďalej len „protokol“) bol žalobcovi doručený dňa 18.02.2014. Uvedenou kontrolou preveroval dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“). Z napadnutého rozhodnutia ďalej vyplýva, že základným dôvodom pre záver o neoprávnene uplatnenom odpočítaní dane je nepreukázanie splnenia podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 a v § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 19 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

4. Daňovými orgánmi spochybneným zdaniteľným obchodom žalobcu je dodanie stavebných prác fakturované dodávateľom KONŠTRUKTA-POPRAD, s.r.o., Lučivná 57, 059 31 Lučivná, IČO 44 681 224, (ďalej len „dodávateľ“) podľa priloženého súpisu prác. Správca dane neuznal žalobcovi oprávnenosť odpočítania dane z dodávateľskej faktúry č. 2012085 (interné číslo 120024) zo dňa 06.12.2012 za stavebné práce na stavbe Penzión Dubná Skala, Vrútky v sume 182.456,54 Eur + DPH 36.491,31 Eur, spolu 218.947,85 Eur, keďže na základe vykonaného dokazovania nebolo dostatočne preukázané, že stavebné práce deklarované v posudzovanej faktúre boli uskutočnené a dodané dodávateľom uvedeným na faktúre, ani to, že tieto práce vykonali ďalší dodávateľom označení subdodávateľa, a to spoločnosť STAVREA - TATRY, s. r. o., ktorá ich mala dodať spoločnosti STAVREA - POPRAD, s. r. o. a tá žalobcovi. Na základe toho v zmysle § 68 ods. 6 Daňového poriadku správca dane určil žalobcovi rozdiel dane a znížil mu nadmerný odpočet na dani.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Žiline dňa 04.05.2015 žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a postupu správnych orgánov, na základe ktorej krajský súd v konaní podľa druhej hlavy piatej časti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v len „O.s.p.“) (§ 247 a nasl.) preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach

žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.), oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol, pričom vyslovil právny názor, že žalobcovi sa dodanie zdaniteľných obchodov (poskytnutie služby) dodávateľom nepodarilo preukázať.

6. Podľa názoru krajského súdu žalobca nepreukázal, že práce vyúčtované posudzovanou faktúrou realizoval subjekt, ktorý je na faktúre označený ako dodávateľ (resp. jeho subdodávateľa), čo je jednou zo zákonných podmienok pre uplatnenie odpočtu DPH (uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou, ktorá plnenie deklaruje). Krajský súd poukázal na nejednotnosť výpovedí svedka O. Š., ktorý tvrdil, že bol stavbyvedúcim stavby a potvrdil vyjadrenia žalobcu o reálnom výkone prác v súlade s predloženými listinnými dôkazmi. Jeho rozporné tvrdenia podľa krajského súdu nepreukazujú tvrdenia žalobcu. Ani z výsluchu O. Š. neboli zistené také skutkové okolnosti, ktoré by mohol správca dane preveriť a ktoré by viedli k objasneniu skutočností, v akom časovom horizonte, ktoré práce a ktorými osobami pracujúcimi pre konkrétnu obchodnú spoločnosť, boli na stavbe žalobcu realizované. Okrem predložených listinných dôkazov žalobca v konaní nemal návrhy na dokazovanie, neoznačil ďalších svedkov ani iné dôkazy, ktoré by bol správca dane spôsobilý vykonať.

7. Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že boli upreté jeho práva ako účastníka správneho konania tým, že nebol informovaný o výsluchu svedka O. Š. a že na jeho zmätočnej výpovedi je založené napadnuté rozhodnutie, krajský súd poukázal na to, že je pravdou, že pri výsluchu svedka Š. nebol prítomný konateľ žalobcu, ktorý mal byť na výsluch tohto svedka volaný aj v prípade, že sa vopred vzdal možnosti zúčastniť sa výsluchu. Správca dane preto podľa názoru krajského súdu pochybil, keď na termín výsluchu svedka nepredvolal aj žalobcu, v dôsledku čoho mu odoprel jeho procesné právo ako účastníka daňového konania. Krajský súd však poukázal na to, že žalobcovi bol daný k dispozícii obsah svedeckej výpovede, s ktorým sa riadne oboznámil, neuviedol k nemu také skutočnosti, ktoré by boli dôvodom pre opätovný výsluch svedka. Navyše svedok sa k podstate veci, teda k uskutočneniu prác dodávateľskou firmou uvedenou na posudzovanej faktúre, nevedel konkrétne vyjadriť. Preto krajský súd dospel k záveru, že nedošlo v postupe žalovaného k takej vade konania, ktorá by mohla mať a mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia, keď navyše výpoveď O. Š. bola len jedným z dôkazov, z ktorých správca dane pri rozhodovaní vychádzal, pričom žalobca mohol preukázať realizáciu prác subjektom uvedeným na posudzovanej faktúre inými dôkazmi.

III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

8. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 26.10.2015 (č.l. 73) proti všetkým výrokom rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojej právnej zástupkyne v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

súd prvého stupňa dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam /§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p./, rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci /§ 205 ods. 2 písm. f) O.s.p./.

9. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- žalobcovi nie je zrejmé, prečo nespĺnil zákonné podmienky na uplatnenie nadmerného odpočtu dane; závery krajského súdu, že faktúra bola iba formálna, a že ani existencia dokladov preukazujúcich realizáciu prác v zmysle zmluvy o dielo nie je predpokladom odpočítania dane, sú nezrozumiteľné;
- žalobca mal podpísanú zmluvu o dielo a keby neboli práce dodávateľom riadne realizované, nemal by žalobca ani povinnosť za ne zaplatiť; žalobca nemal dôvod sa o priebeh prác výraznejšie zaujímať;
- nie je zrejmé, v čom výpovede svedka O. Š. nepreukazujú tvrdenia žalobcu; žalobca nevie, akých iných svedkov mal označiť;
- súd neprihliadal na aktuálnu judikatúru, v zmysle ktorej je žalovaný povinný predložiť dôkazy, ktorými zákonným spôsobom a jasne vyjadri pochybnosti o tvrdení daňového subjektu;
- konanie žalovaného pri výsluchu svedkov bolo nezákonné; ak je vadou zákonnosti napadnutý dôkaz použitý správcom dane v daňovom konaní, trpí vadou zákonnosti celé konanie.

10. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že sa zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec sa vráti príslušnému správneému orgánu na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov konania vo vyčíslenej výške 741,10 €.

11. Žalovaný sa k odvolaniu nevyjadril.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

12. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „Najvyšší súd“) ako odvolací súd (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní podľa § 212 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v spoj. s ust. § 250ja ods. 1 O.s.p. odvolanie prípustné, vo veci v zmysle dôvodov uvedených v § 250ja ods. 2 O.s.p. nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne (viď § 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že odvolanie nie je dôvodné, pretože napadnutý rozsudok je vo výroku vecne správny, a preto ho po preskúmaní dôležitosti odvolacích dôvodov postupom uvedeným v § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

13. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený zasahovať do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presvedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

14. Rovnako Najvyšší súd zdôrazňuje, že predmetom odvolacieho súdneho konania je v medziach uvedených v § 205 ods. 2 O.s.p. prieskum vecnej správnosti výroku rozsudku krajského súdu (§ 219 ods. 1 v spojení s § 205 O.s.p.) o nevyhovení žalobe a o jej zamietnutí, preto Najvyšší súd ako súd odvolací primárne v medziach odvolania (viď § 212 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p.) preskúmal rozsudok krajského súdu i súdne konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania preskúmal zákonnosť napadnutého rozhodnutia, najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

15. Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp.zn. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009, či sp.zn. 8 Sžo 547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy.

16. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení splnenia procesných podmienok súdneho preskúmania rozhodnutia správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd zdôrazňuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosti nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkových zistení.

17. Z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva právny záver, že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu (prvostupňového), ale aj odvolacieho (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces.

18. Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 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 rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej skutkovej a právnej otázke.

19. Podľa názoru krajského súdu kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok prác a materiálov (v prejednávanej veci ide o stavebné práce) konkrétnym dodávateľom (resp. jeho subdodávateľmi) tak, ako to bolo deklarované vo faktúrach predložených správcovi dane (viď bod č. 4). Vo vzťahu k posúdeniu, či sa toto podarilo žalobcovi preukázať, krajský súd poukázal i na dôkazy zabezpečené správcom dane v daňovom konaní.

20. Žalobca na pojednávaní pred krajským súdom a aj v odvolaní uviedol, že mal podpísanú zmluvu o dielo s dodávateľom a práce boli riadne vykonávané. Keby neboli práce dodávateľom riadne vykonané, nemal by žalobca ani povinnosť za ne zaplatiť; žalobca preto nemal dôvod sa o priebeh prác výraznejšie zaujímať. Vo vzťahu k tejto argumentácii Najvyšší súd poukazuje na to, že v rovine súkromného práva, čiže v oblasti obchodnoprávných vzťahov, je takáto argumentácia možno akceptovateľná, hoci už krajský súd poukázal na to, že by pri tak vysokej hodnote diela išlo o neobvyklé konanie objednávateľa, čo by mohlo kolidovať s predpismi o odbornej starostlivosti jeho konateľa.

21. Dôležitou pre prejednávanú vec je však dôkazná povinnosť daňového subjektu, ktorý je povinný v daňovom konaní preukazovať rozhodujúce skutočnosti. Takouto skutočnosťou je pri uplatnení odpočtu DPH aj fakt, že príslušný zdaniteľný obchod zrealizoval konkrétny platiteľ, t.j. v prejednávanej veci dodávateľ stavebných prác, ktorý mal aj vyhotoviť dodávateľskú faktúru. Daňový subjekt si preto musí (viď najmä povinnosť štatutárnych orgánov vykonávať v zmysle dotknutých ustanovení Obchodného zákonníka svoju funkciu s riadnou starostlivosťou) zaobstarať dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie zdaniteľného obchodu deklarovaného predloženou faktúrou, ako aj to, že jeho realizáciu zabezpečil dodávateľ uvedený na faktúre. V prípade, že takéto dôkazy v daňovom konaní nepredloží, vystavuje sa riziku, že neunesie dôkazné bremeno, čo môže mať za následok neuznanie práva na odpočítanie DPH. Hore uvedené dôkazné prostriedky závisia od charakteru tovaru alebo služby. V prípade stavebných prác, o ktoré ide v prejednávanej veci, je namieste požadovať od daňového subjektu napríklad stavebný denník, prípadne svedectvá osôb, ktoré mali fyzicky vykonať službu, doklady o obstaraní stavebného materiálu a jeho preprave a pod. Takéto dôkazné prostriedky žalobca nepredložil a ani iným spôsobom sa mu nepodarilo preukázať reálne dodanie zdaniteľného plnenia dodávateľom alebo jeho subdodávateľom.

22. Najvyšší súd už v skutkovo a právne obdobnej veci v rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015 uviedol:
„V súvislosti s uvedeným na tomto mieste Najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej činnosti dodávateľa, o uskutočnení ktorej sa mala v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a

stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d).

Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom alebo jeho dodávateľmi, potom neunesol dôkazné bremeno.

Podľa § 46a ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavbyvedúci organizuje, riadi a koordinuje stavebné práce a iné činnosti na stavenisku a na stavbe a vedie o nich evidenciu v stavebnom denníku.

Podľa § 46d ods. 1 Stavebného zákona v citovanom znení stavebný denník je dokument, ktorý je súčasťou dokumentácie uloženej na stavenisku; zaznamenávajú sa v ňom všetky podstatné udalosti, ktoré sa stali na stavenisku. Do stavebného denníka sa zapisujú všetky dôležité údaje o stavebných prácach, o vykonávaní štátneho stavebného dohľadu, štátneho dozoru, dozoru projektanta nad vykonávaním stavby a autorského dozoru a o iných činnostiach ovplyvňujúcich stavebné práce a priebeh výstavby."

23. V tejto súvislosti Najvyšší súd dáva do pozornosti, že podľa obsahu administratívneho spisu žalobca nielenže nepredložil stavebný denník, ktorým by mal ako stavebník disponovať, ale že na realizáciu stavby nebolo vydané ani stavebné povolenie, bez ktorého nebol žalobca vôbec oprávnený s uskutočnením stavby začínať.

24. Žalobca namietal nesprávne vyhodnotenie otázky dôkazného bremena, ktoré viedlo žalovaného a aj krajský súd k záveru o neunesení dôkazného bremena a podľa žalobcu následne aj k nesprávnemu zisteniu skutkového stavu. Najvyšší súd zastáva názor, že krajský súd postupoval pri posúdení rozloženia dôkazného bremena medzi platiteľa dane a daňové orgány v súlade so zákonom aj konštantnou súdnou judikatúrou. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Dôkazné bremeno žalobcovi vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Preverovanie, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, oprávnene spochybnili dôkazy žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom, resp. jeho subdodávateľmi), pričom žalobca tieto pochybnosti v konaní nevyvrátil.

25. Žalobcom citovaný rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 6Sžf/81/2013 vychádzal z odlišných skutkových okolností, pretože v uvedenej veci išlo o dodanie tovaru a žalobcovi sa podarilo viacerými dôkaznými prostriedkami (vrátane svedeckých výpovedí vodičov, knihy jász a iných) preukázať, že k dodaniu tovaru konkrétnym dodávateľom (platiteľom) aj fyzicky došlo. Príslušný senát sa vtedy zaoberal právnou otázkou, či je možné takto preukázané dodanie spochybniť nedostatkami v účtovníctve dodávateľa. V odôvodnení rozsudku pri sumarizácii skutkového stavu na s. 13 súd vtedy výslovne uviedol, že v ním prejednávanej veci: „...nemožno hovoriť, že v danom prípade ide o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné." Preto odvolací súd poukazuje na to, že hoci žalobcom cieleno citovaná pasáž z onoho rozsudku (pričom táto citácia sa zvykne objavovať aj v podaniach iných žalobcov) na prvý pohľad nasvedčuje tomu, že na unesenie dôkazného bremena platiteľa dane stačí, ak „...disponuje existenciou materiálneho plnenia[,] faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa,...". , Túto formuláciu je však treba chápať v kontexte onoho skutkového stavu a dôkaznej situácie. Interpretácia, ktorú naznačuje v prejednávanej veci žalobca, teda že na unesenie dôkazného bremena daňového subjektu stačí preukázať existenciu materiálneho plnenia (bez dokazovania faktu, kto plnil), k nemu priradiť vyhotovenú faktúru a položkovitý opis druhu a ceny tovarov a služieb a prosto tvrdiť, že plnenie poskytol vystaviteľ faktúry, je podľa Najvyššieho súdu neutržateľná. Na preukázanie splnenia hmotnoprávných predpokladov na odpočítanie DPH sa vyžaduje aj dôkaz o tom, že plnenie poskytol práve ten dodávateľ, ktorý aj vyhotovil faktúru a je „iným platiteľom". Tvrdenie, že deklarované plnenie poskytol skutočne vyhotoviteľ faktúry (dodávateľ, platiteľ) v zmysle § 49 ods. 2 a § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z., je v prípade pochybností spravidla potrebné doložiť takými dôkazmi, ktoré pochádzajú z prostredia mimo dispozičnej sféry platiteľov zúčastnených na obchode a ktoré v čo najväčšej miere objektivizujú skutočnosti deklarované

dotknutými platiteľmi.

26. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu, bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach Najvyššieho súdu, napr. v rozsudku sp. zn. 8Sžf/36/2010 z 28.04.2011: „Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu dane. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými dokladmi, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Existenciu zákonných podmienok pre nárok na odpočet musí preukázať platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje.“

27. Podobne aj v rozsudku sp.zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011: „Z dikcie § 49 ods. 2 zákona o DPH jednoznačne vyplývajú podmienky, za akých si žalobca môže odpočítať DPH, pričom základná podmienka je, aby išlo o tovary, ktoré mu naozaj boli dodané konkrétnym platiteľom DPH. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Nie je však jeho povinnosťou zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca tovar v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom tento získal, pokiaľ skutkové zistenia spochybňujú žalobcovo tvrdenie o tom, že predmetný tovar bol dodaný spol. J., s.r.o.“

28. Najvyšší súd ďalej po preskúmaní veci zistil, že posúdenie výpovedí svedka O. Š. daňovými orgánmi, ktoré mali za to, že z týchto výpovedí nevyplýva jednoznačný dôkaz o vykonaní zdaniteľných plnení, nie je v rozpore s pravidlami o voľnom hodnotení dôkazov, predovšetkým so zásadou, ktorá vyžaduje pri hodnotení dôkazov prihliadať aj na ich vzájomné súvislosti. Ako už uviedol krajský súd v odôvodnení svojho rozsudku, k pochybeniu v daňovom konaní došlo, keď žalobca nemal možnosť byť pri všetkých výsluchoch svedka a pri miestnych zisťovaniach a klásť svedkovi otázky. Avšak intenzita tohto pochybenia nebola taká vysoká, že by bol v jej dôsledku postup žalovaného zaťažený takou vadou konania, ktorá by mohla mať a mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia. Žalobca v daňovom konaní nepredložil také dôkazy alebo aspoň relevantné tvrdenia, ktorých posúdenie by záviselo práve od výsluchu svedka a miestneho zisťovania. Okrem toho, žalobca mal možnosť sa k výsluchu svedka vyjadriť, čo nevyužil, a dať návrhy na doplnenie dokazovania. Napokon, žalobca mohol využiť aj iné dôkazné prostriedky, ktorými by preukázal vykonanie zdaniteľného plnenia konkrétnym dodávateľom.

29. Odvolací súd s ohľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku, vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania dane. Počas konania Najvyšší súd z jemu dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

30. Na základe zisteného skutkového stavu a po vyhodnotení námietok žalobcu, ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä sp.zn. 1Sžf/81/2015, sp.zn. 2Sžf/52/2010, ako aj sp.zn. 8Sžf/36/2010, u ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu

vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

31. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom právna zástupkyňa žalobcu sa ho aj zúčastnila), a na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

32. O práve na náhradu trov odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 O.s.p., podľa ktorého neúspešnému žalobcovi právo na náhradu trov tohto konania nevzniklo.

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).