

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 6Sžf/10/2016
Identifikačné číslo spisu: 1014201674
Dátum vydania rozhodnutia: 24.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr. Alena Adamcová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1014201674.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Sone Langovej v právnej veci žalobcu: Ing. Ladislav Stražil - NUBIUM, Račianska 25, 831 02 Bratislava, IČO: 11 812 168, zastúpený: JUDr. Eugen Kostovčík, advokát, Gelnická 33, 040 11 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/371281/2014/857 zo dňa 18. augusta 2014, konajúc o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/216/2014-47 zo dňa 01. decembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/216/2014-47 zo dňa 01. decembra 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 Bratislave (ďalej v texte rozhodnutia len „krajský súd“) postupom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku <. (ďalej len „O.s.p. <.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/371281/2014/857 zo dňa 18.08.2014, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104403/5/1941789/2014 zo dňa 15.05.2014.

Správca dane uvedeným prvostupňovým rozhodnutím podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák.č. 563/2009 Z.z.“ alebo „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi - platiteľovi dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 v sume 40.260,00 eur, keď žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume 32.089,59 eur a vyrubil mu vlastnú daňovú

povinnosť v sume 8.170,41 eur.

Z obsahu pripojeného administratívneho spisu žalovaného súd zistil, že Daňový úrad Bratislava (ďalej aj „DÚ BA“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti na zdaňovacie obdobie január 2013 o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9104403/5/464913/2014 zo dňa 05.02.2014. Uvedený protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole bol doručený žalobcovi dňa 12.02.2014. Daňová kontrola bola ukončená dňa 12.02.2014. Žalobca sa vyjadril k zisteniam uvedeným v protokole v zákonnej lehote dňa 05.03.2014. Správca dane určil deň prerokovania pripomienok a dôkazov dňa 16.04.2014. Dňa 01.04.2014 žalobca doručil správcovi dane žiadosť o preloženie termínu prerokovania pripomienok a dôkazov a navrhol nový termín. Správca dane dohodol so žalobcom termín prerokovania pripomienok dňa 06.05.2014. Z prerokovania pripomienok bola spísaná so splnomocneným zástupcom žalobcu zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 06.05.2014. Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním DÚ BA vydal dňa 15.05.2014 rozhodnutie č. 9104403/5/1941789/2014 a podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil platiteľovi DPH rozdiel dane v sume 40.260,- eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 18.08.2014 č. 1100302/1/371281/2014/857, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil správnosť rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa.

Súd po preskúmaní spisového materiálu a administratívneho spisu žalovaného dospel k záveru, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zmenu alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, ktoré uviedol vo svojom odvolaní. Taktiež súd nevzhliadol chyby vo vedení celého správneho konania správnymi orgánmi.

Pochybnosti o oprávnenosti uplatneného odpočtu dane vo výške 32.089,59 eur nadobudol správca dane pri kontrole dokladov, a to faktúry č. 2012292 zo dňa 31.12.2012 na sumu 241.560,- eur. Správne orgány odôvodnili svoje rozhodnutia tým, že žalobca nezvládol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, čím nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a následne ani právo na odpočítanie dane.

Prvostupňový súd zistil, že jediným dôkazom vykonania rekonštrukcie reklamných panelov, ktorý žalobca počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania správcovi dane predložil bol dňa 28.08.2013 zaslaný materiál nazvaný „Projektová dokumentácia a fotodokumentácia skutočne realizovaných služieb“. Tento materiál pozostáva z dvoch listov formátu A4, na ktorých je nakreslený a okótovaný reklamný panel s jednostrannou výlepnou plochou a obojstrannou plochou, variant na dvoch nohách a na ďalšej strane je nakreslený variant reklamného panelu upevnený na oplotení. Ako použitý materiál je uvedená oceľ, drevo, preglejka, plech, klince a skrutky. Správne orgány vyhodnotili tieto tri nákresy reklamných konštrukcií tak, že v žiadnom smere nemôžu preukazovať vykonanie deklarovanej obnovy existujúcich reklamných konštrukcií, v čom im konajúci súd dal za pravdu.

Prvostupňový súd ďalej uviedol, že v zmysle Zmluvy o dielo č. 9/2012 zo dňa 03.09.2012, ktorá bola predložená správnym orgánom vyplýva, že zhotoviteľ Klimex Stone Slovakia, s. r. o. sa zaviazal dodať a vykonať montáž 122 kusov reklamných konštrukcií podľa nasledujúceho popisu: reklamné zariadenia, billboardy, výlepná plocha o rozmere 510x240 cm, umiestnenie reklamy v zariadení v lokalitách podľa prílohy č. 1 zmluvy v zložení: 1/ nosná konštrukcia: oceľová - drevená konštrukcia podľa projektovej dokumentácie, 2/ betónový základ: podľa potreby, terénu, podkladu, 3/ výlepná plocha: 510x240 cm z vodovzdornej preglejky, 4/ obslužná plošina: podľa potreby, 5/ farba oceľových konštrukcií: RL9006, 6/ miesto montáže: podľa priloženého zoznamu, 7/ termín montáže: do 31.12.2012.

Podľa článku 7 bod 3 zmluvy objednávateľ - žalobca mal zabezpečiť stavebné povolenie a vytýčenie pozemných sietí v mieste montáže diela, pričom stavebné povolenie a protokol o vytýčení pozemných sietí v mieste montáže mal odovzdať dodávateľovi pri podpise zmluvy. Z uvedeného mal krajský súd za preukázané, že podľa faktúry a zmluvy malo byť dodaných 122 kusov nosných konštrukcií, drevených

alebo oceľových s výleповou plochou z vodovzdornej preglejky, ktoré mali byť namontované v prípade potreby s betónovým základom na základe stavebného povolenia.

Žalobca však žiadne stavebné povolenia správcovi dane nepredložil a pri ústnom pojednávaní dňa 13.11.2003 odpovedal, že na výstavbu jednotlivých stavieb boli vydané platné stavebné povolenia už v predchádzajúcom období a že teraz sa jednalo už iba o obnovu existujúcich reklamných konštrukcií. Dodávateľ Klimex Stone Slovakia, s. r. o. a odberateľ - žalobca sa nezhodli aký tovar alebo služba boli na základe faktúry č. 2012292 zo dňa 31.12.2012 dodané a čo vlastne spoločnosť Klimex Stone Slovakia, s. r. o. touto faktúrou vystavenou na sumu 241.560,- eur vystavila.

Krajský súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23.02.2012, v ktorom sa uvádza „v danom prípade nepostačuje pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ vo faktúre musí byť identická s osobou, ktorá reálne dodala tovar odberateľovi. Správca dane preto skúma uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveruje aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. K tejto námietke najvyšší súd dáva žalobcovi do pozornosti, že v zmysle zhora citovaného ustanovenia § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva. Správca dane nie je povinný dokazovať pôvod tovaru, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH“.

S poukazom na uvedené krajský súd mal za to, že povinnosťou žalobcu je preukázať, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, čo nepreukázal.

Námietku žalobcu týkajúcu sa písomnej korešpondencie konateľa zhotoviteľa Jána Klimeka krajský súd vyhodnotil ako irelevantnú, nakoľko nešlo o výpoveď tak, ako to uvádzal žalobca, ale o písomné podanie Jána Klimeka, ktoré žalovaný nemohol ovplyvniť, a preto neobstojí námietka žalobcu o existencii procesných väd rozhodnutia žalovaného ako aj správneho orgánu prvého stupňa.

Krajský súd sa stotožnil s názorom správnych orgánov, že žalobca neunesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené. Naopak jeho tvrdenia boli spochybnené viacerými skutočnosťami a to: nepredložením projektovej dokumentácie, nezdokladovaním faktúry vystavenej spoločnosťou Klimex Stone Slovakia, s. r. o., nepreukázaním, že na vyfotografovaných billboardoch boli vykonané nejaké obnovovacie práce s dátumom dodania 31.12.2012. Na fotografiách nebol zachytený žiaden priebeh rekonštrukcie ani jediného panelu a táto fotodokumentácia je výlučne dôkazom existencie reklamných konštrukcií ako takých, čo správca dane nikdy nespochyboval.

Vzhľadom na uvedené Krajský súd v Bratislave po preskúmaní veci dospel k záveru, že správne orgány dostatočne zistili skutkový stav veci a tento aj po právnej stránke správne posúdili. Krajský súd mal za to, že napadnuté rozhodnutie i postup žalovaného bol z pohľadu žalobných dôvodov v súlade so zákonom a nakoľko námietky žalobcu neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia, žalobu v celom rozsahu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

O trovách konania súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal.

II.

Proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote podal odvolanie žalobca, ktorý po zrekapitulovaní obsahu žaloby, a napadnutého rozsudku uviedol, že podľa jeho názoru rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/216/2014 z 01.12.2015 nie je v súlade so zákonom a napadol ho v celom rozsahu. Poukázal na ustanovenie § 157 ods. 2 O.s.p. z ktorého vyplýva, že súd v odôvodnení rozsudku, okrem iného uvedie, o ktoré dôkazy oprel svoje skutkové zistenia, akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov spravoval, posúdi zistený skutkový stav podľa príslušných ustanovení, ktoré použil a dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé a zaoberalo sa príčinami sporu. Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutia súdu boli zdôvodnené presvedčivo. Toto zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu a inú právnu ochranu, ako aj práva na spravodlivé súdne konanie v zmysle čl. 46 ods. 1 a ods. 2 Ústavy SR a podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru vykladať a uplatňovať s ohľadom na príslušnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva, ktorý v rámci svojej judikatúry vyslovil, že „ak ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie rozhodujúci, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument“ (napr. rozsudok Ruiz Torija c. Španielsko z 09.12.1994, séria A, č. 303 - A, s. 12, 29, atď.). Aj z judikatúry Ústavného súdu SR vyplýva, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len 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.

Uviedol, že jednou zo zásadných ťažiskových otázok nastolených žalobcom v žalobe bolo jeho tvrdenie, že správca dane nepostupoval podľa všeobecne záväzných právnych predpisov a v úzkej súčinnosti so žalobcom a s J. Klímeckom, skutkový stav nebol zistený dostatočne spoľahlivo, hodnotenie dôkazov nemá oporu v zistenom skutkovom stave, a na prijatie záveru, že k dodaniu služby nedošlo si správca dane nezabezpečil dostatok zákonných dôkazov. Súd k tejto zásadnej námietke žalobcu konštatoval, že s touto námietkou sa nestotožňuje a skutkový stav bol preukázaný dostatočne.

Žalobca uviedol, že súd, rovnako ako správne orgány dospel k záveru, že nezvládol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené a rovnako ako správne orgány poukázal na rozpory medzi zmluvou o dielo, podľa ktorej išlo o dodávku a montáž nových reklamných konštrukcií, s tvrdením žalobcu, že išlo o obnovu už existujúcich reklamných konštrukcií a rozpormi v tvrdeniach J. Klímecka. V súvislosti s uvedeným žalobca poukázal na to, že bez ohľadu na dôkazné bremeno žalobcu v postavení daňového subjektu v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 a ods. 4 daňového poriadku za správnosť a úplnosť dokazovania zodpovedá výlučne správca dane. Bolo preto v kompetencii správcu dane, pri aplikovaní základných zásad správy daní a v súlade s ustanovením § 24 daňového poriadku, určiť spôsob dokazovania. Žalobca tvrdil, že spôsob dokazovania, ktorý zvolil správca dane nemohol viesť a ani nevedol k správne a úplne zisteniu skutkového stavu.

Pokiaľ súd uviedol, že písomné podanie J. Klímecka žalovaný nemohol ovplyvniť, podľa názoru žalobcu správca dane, bez ohľadu na to, či mohol alebo nemohol ovplyvniť písomné podania J. Klímecka, v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 daňového poriadku vedie dokazovanie a výlučne zodpovedá za to, že skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní budú zistené čo najúplnejšie. Bolo preto povinnosťou správcu dane v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 daňového poriadku zistiť presne a úplne skutočný stav vecí, za tým účelom si obstarat' potrebné podklady pre rozhodnutie a v ňom vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu. Správca dane za účelom správneho a úplného zistenia skutkového stavu mal J. Klímecka, ako osobu, ktorej osobná účasť pri správe daní bola nevyhnutná, opätovne predvolať, resp. aj predviesť a za prípadnej účasti žalobcu dostatočne ozrejmiť nielen to, ako si zmluvné strany vyložili pojem „dodávka a montáž 122 ks reklamných konštrukcií“, ale ozrejmiť aj ďalšie rozpory, ktoré vyplynuli z písomných vyjadrení J. Klímecka a pokúsiť sa ich odstrániť.

Pokiaľ súd uvádzal, že na vyfotografovaných bilbordoch nebolo zdokladované vykonanie obnovovacích prác s dátumom dodania 31.12.2012, žalobca uviedol, že správca dane vykonal miestne zisťovanie, no zvolený spôsob obhliadky bez požadovaného vysvetlenia dodávateľa bol zbytočný, pretože preukazoval len existenciu reklamných konštrukcií, čo, ako uviedol súd, správca dane nikdy nespochybňoval.

Správca dane obhliadkou vykonanou bez požadovaného vysvetlenia dodávateľa nemohol zistiť to, čo bolo zistiť potrebné, teda čo bolo predmetom plnenia, resp. kto, kedy a akým spôsobom vykonal obnovovacie práce.

Žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs/15/2010 zo dňa 17.09.2010 a rozsudok Mestského súdu v Prahe sp. zn. 38Ca/63/99 zo dňa 29.10.1999, v ktorých sa rieši problematika rozporov v skutkových zisteniach. Zdôraznil, že z obsahu spisu je zrejmé, že správca dane sa ani nepokúsil odstrániť zistené rozpory, práve naopak na uvedených rozporoch založil svoje právne závery.

Podľa žalobcu v spôsobe dokazovania a v konaní správcu dane išlo o procesnú vadu takého charakteru a rozsahu, že s jej existenciou sa spája evidentné porušenie zákonnosti s dopadom na hmotnoprávne posúdenie veci. Správca dane nevedel dokazovanie tak, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie, nevyužil všetko, čo mohlo prispieť k zisteniu a k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. Zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci a právne závery správcu dane nie sú podložené dostatočne skutkovými zisteniami. Uvedenú vadu žalovaný a ani súd neodstránili.

Ďalšou zo zásadných ťažiskových otázok nastolených žalobcom v žalobe bolo jeho tvrdenie, že bez ohľadu na to, či išlo o dodávku a montáž nových reklamných konštrukcií alebo či išlo o obnovu už existujúcich reklamných konštrukcií, v oboch prípadoch išlo o zdaniteľné plnenie, ktoré je predmetom dane, s ktorým zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“ alebo „zákon o DPH“) spája vznik daňovej povinnosti a vznik nároku na odpočítanie dane. Súd sa s uvedenou námietkou vysporiadal tak, že rovnako ako správne orgány dospel k záveru, že žalobca nezvládol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené.

Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011. Z citovaných ustanovení uvedeného rozsudku vyplýva, že v danom prípade išlo o pochybnosti v osobe dodávateľa a nie o pochybnosti o existencii zdaniteľného plnenia. Z rozhodnutí správnych orgánov a súdu však vyplýva, že žalobca nepreukázal samotnú existenciu zdaniteľného plnenia. Z uvedeného je zrejmé, že skutkový stav daňovej transakcie žalobcu nemá prvky rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2011.

Z normatívnej premisy § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. vyplýva, že daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby a z normatívnej premisy § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vyplýva, že právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Skutková premisa je taká,

že dodávateľ aj žalobca potvrdili zdaniteľné plnenie, spoločnosť Klimex Stone Slovakia, s. r. o. daň z predmetnej faktúry priznala a uviedla v daňovom priznaní, no ostalo sporné, či išlo o dodávku a montáž nových reklamných konštrukcií alebo o obnovu už existujúcich reklamných konštrukcií. Za daných okolností prijatý záver, že nebolo preukázané, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, dodávateľovi daňová povinnosť nevznikla a žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane, je v extrémnom rozpore so zisteným skutkovým stavom a zo strany správnych orgánov došlo k nesprávne právnemu posúdeniu veci. Uvedenú vadu žalovaný a ani súd neodstránili.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti žalobca navrhol, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 5S/216/2014-47 zo dňa 01.12.2015 zmenil tak, že zruší rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 1100302/1/371281/2014/857 z 18.08.2014, ako aj rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104403/5/1941789/2014 z 15.05.2014 a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň žalobca navrhol, aby odvolací súd rozhodol o trovách konania a o trovách právneho zastúpenia, ktoré si

uplatnil v sume 836,86 eura.

III.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/216/2014-47 zo dňa 01.12.2015 ako vecne správny potvrdil.

Podľa názoru žalovaného tvrdenie žalobcu o nedostatočne zistenom skutkovom stave je celkom nedôvodné. Žalobca konkrétne ako príčiny nedostatočne zisteného skutkového stavu uviedol to, že nebol políciou predvedený jediný konateľ dodávateľa žalobcu Ján Klímek, konateľ spoločnosti Klimex Stone Slovakia, s. r. o. za účelom vysvetlenia rozporov v jeho písomných vyjadreniach, podaných počas daňovej kontroly (bod 17 odvolania) a že správca dane nevykonával miestne zisťovanie v miestach, kde 122 reklamných konštrukcií billboardov stojí, a to za prítomnosti dodávateľa (bod 18 odvolania).

K uvedeným námietkam žalovaný uviedol, že správca dane počas daňovej kontroly predvolal p. Klímeka, jediného konateľa dodávateľa ako svedka, keď ten mal správcovi dane poskytnúť informácie ohľadom fakturovaného plnenia dodávky a montáže 122 kusov reklamných konštrukcií billboardov. Svedok sa ospravedlnil a na výsluch sa nedostavil. Spolu s písomným ospravedlnením dňa 21.05.2013 zaslal p. Klímek správcovi dane daňové a účtovné doklady spoločnosti Klimex Stone Slovakia, s. r. o., súvisiace s preverovaným plnením a písomne uviedol, že spoločnosť Klimex Stone Slovakia, s. r. o. vykonala na základe vystavenej faktúry číslo 2012292 zo dňa 31.12.2012 len služby - montáž. Ďalšie písomné podanie adresoval správcovi dane p. Klímek dňa 17.06.2013, v ktorom p. Klímek revidoval svoje predchádzajúce tvrdenie o vykonanej montáži a už tvrdil, že okrem montáže dodal aj materiál na billboardy. Skutočnosť, že správca dane prijal písomnú korešpondenciu p. Klímeka, uviedol a vyhodnotil jej obsah v rozhodnutí, nie je žiadnou procesnou vadou, keďže správca dane žiadnym spôsobom nemohol ovplyvniť, aké písomné podania mu konateľ dodávateľa z vlastnej vôle adresuje.

Vo svetle zistených skutočností mal žalovaný súčasne za to, že navrhovaný svedok, jediný konateľ dodávateľa Klimex Stone Slovakia, s. r. o., p. Ján Klímek, nie je dostatočne dôveryhodným svedkom. Pán Klímek je osoba dostatočne známa správcovi dane z jeho činnosti, tento je viacnásobne obvinený za pokračovací zločin skrátenia dane a poistného, pokračovací zločin daňový podvod a za zločin neodvedenia dane a poistného formou spolupáchateľstva (súčasťou spisu je časť uznesenia č. ČVS: PPZ-72/NKA-FP-BA-2013 dňa 13.05.2014, ktorým bol Ján Klímek obvinený za pokračovací zločin skrátenia dane a poistného podľa § 276 odsek 1, odsek 4 Trestného zákona a pokračovací zločin daňový podvod podľa § 277a odsek 1, odsek 3 písm. a) Trestného zákona spáchaný formou spolupáchateľstva, pričom bolo konštatované, že obvinený si musel byť vedomý, že manipuláciami s daňou z pridanej hodnoty na vstupoch a na výstupoch dôjde k jej skráteniu). Po zaslaní spisu na krajský súd sa k rukám žalovaného dostalo aj ďalšie uznesenie ČVS: ORP-1353/4-VYS-B1-2014-PP zo dňa 30.03.2015, ktorým bolo na Jána Klímeka vznesené obvinenie za zločin neodvedenia dane a poistného, a to práve v súvislosti s jeho spoločnosťou Klimex Stone Slovakia, s. r. o., ktorá bola v tomto prípade deklarovaným priamym dodávateľom spoločnosti Ing. Ladislav Stražil - NUBIUM; predmetné uznesenie tvorilo prílohu vyjadrenia k odvolaniu.

K námietke žalobcu, že správca dane mal možnosť vykonať obhliadku obnovených reklamných konštrukcií na ktoromkoľvek mieste a presvedčiť sa, že vyfakturovaná dodávka na základe faktúry č.

2012292 zo dňa 31.12.2012 bola uskutočnená, žalovaný uviedol, že fyzická obhliadka 122 reklamných panelov, vykonaná v roku 2013, resp. 2014 nemôže žiadnym spôsobom preukázať, že v termíne od 03.09.2012 do 31.12.2012 boli vykonané práce obnovy na týchto už existujúcich reklamných paneloch. Jediné, čo môže preukázať je, že v čase obhliadky sa tieto reklamné panely stále nachádzajú na mieste podľa zoznamu predloženého počas daňovej kontroly, prípadne, že v čase obhliadky sa na nich vykonávajú/nevykonávajú rekonštrukčné práce; Takéto zistenie je vo vzťahu k preverovaným skutočnostiam ale bezpredmetné.

Žalobca dôvodil, že ak by správca dane miestne zisťovanie pri reklamnom paneli vykonal, mohol zistiť, či boli dodané nové konštrukcie, alebo bola vykonaná len obnova už jestvujúcich. Ide o čisto účelové arbitrárne tvrdenie, keďže žalobca vôbec neuviedol, akým spôsobom by túto skutočnosť mohol zamestnanec správcu dane prostredníctvom miestneho zisťovania zistiť na konkrétnom paneli. Žalobca navyše vo svojom odvolaní nesprávne uviedol, že správca dane vykonal predmetné miestne zisťovania, no zvolený spôsob obhliadky bez požadovaného vysvetlenia dodávateľa bol zbytočný, keďže nemohol zistiť to, čo bolo potrebné, teda kto, kedy a akým spôsobom vykonal obnovovacie práce. Z obsahu napadnutého rozhodnutia, aj z celého spisu je zrejmé, že správca dane nikdy nevykonal žiadnych 122 miestnych zisťovaní (obhliadok) reklamných panelov, umiestených na 122 miestach po celom Slovensku, keďže takéto zisťovanie skutkového stavu veci by bolo mimoriadne neefektívne, neehospodárne a neprinieslo by žiaden výsledok, keďže ani s požadovaným vysvetlením p. Klimeka, ako dodávateľa, nie je možné fyzickou obhliadkou reklamného panelu v roku 2014 zistiť, či v rozmedzí od 03.09.2012 do 31.12.2012 bola na danom paneli vykonaná nejaká rekonštrukcia.

Na prejednávany prípad spoločnosti žalobcu sa tak v žiadnom smere nevzťahuje žalobcom citované rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu ČR, podľa ktorého žalobcovi nemožno vyčítať, že neunesol dôkazné bremeno, keď povinnosť riadne zistiť skutkový stav primárne nesplnili správne orgány, ktoré dôkazné konanie zaťažili závažnými vadami. Správne orgány dôkazné konanie v tomto prípade žiadnymi vadami nezaťažili, skutkový stav bol zistený dostatočne a právne závery neboli založené na rozporoch, ale na jednoznačne nezvládnutom dôkaznom bremene zo strany žalobcu.

Žalovaný zotrval v názore, že Krajský súd v Bratislave správne potvrdil záver žalovaného, ktorý nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane v sume 40.260,- eur z predmetnej faktúry zo dňa 31.12.2012 (ide o ešte nevyplatený nadmerný odpočet), keďže žalobca nezvládol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, čím nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a následne ani právo na odpočítanie dane.

Správca dane po nahliadnutí do vyšetrovacieho spisu dodávateľa Klimex Stone Slovakia, s. r. o. (doklady spoločnosti Klimex Stone Slovakia, s. r. o. sa nachádzali na Prezídium PZ NKA NPJ) zistil, že tento dodávateľ za obdobie 9 - 12/2012 nedisponuje žiadnymi nákupnými dokladmi za materiál použitý na dodanie reklamných panelov, resp. obnovy reklamných panelov a ani žiadnymi subdodávateľskými faktúrami, týkajúcimi sa predmetnej veci (viď v spise dôkaz č. 16).

Zdôraznil, že daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného plnenia osobou uvedenou v predkladaných faktúrach, pokiaľ si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry.

Podľa žalovaného rozsudok Krajského súdu v Bratislave, ktorým bola žaloba zamietnutá, rovnako ako rozhodnutie žalovaného, sa nevymyká ustálenej judikatúre Najvyššieho súdu SR, ani Súdneho dvora EÚ, práve naopak, je s touto judikatúrou plne súladný. Rozhodnutie súdu je založené na správnych skutkových zisťeniach a správnom právnom posúdení veci, rešpektujúc princíp právnej istoty, racionálnosti a spravodlivého obsahu rozhodnutia.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a z dôvodov podaného odvolania (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 211 ods. 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.).

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

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu je posudzovať, či rozhodnutie bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi.

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

Úlohou prvostupňového súdu v predmetnej veci bolo postupom podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku preskúmať zákonnosť rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/371281/2014/857 zo dňa 18.08.2014, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9104403/5/1941789/2014 zo dňa 15.05.2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil žalobcovi - platiteľovi DPH rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2013 v sume 40.260,00 eur a žalobcovi nepriznal nadmerný odpočet na DPH v sume 32.089,59 eur a vyrubil mu vlastnú daňovú povinnosť na DPH v sume 8.170,41 eur.

Predmetom odvolacieho konania v danej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým bola žaloba žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného správneho orgánu zamietnutá.

Podľa § 219 ods. 1, 2 O.s.p., odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. 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.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie

žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku tohto rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku uvádza nasledovné.

Správca dane - DÚ BA vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie január 2013, doloženého faktúrou č. 2012292 z 31.12.2012 vystavenou dodávateľom Klimex Stone Slovakia s. r. o. v zmysle Zmluvy o dielo č. 09/2012 z 03.09.2012, konkrétne za dodávku a montáž 122 ks reklamných konštrukcií v celkovej hodnote 241.560.- eur.

Na základe výsledkov zistených vykonanou daňovou kontrolou a vyrubovacím konaním DÚ BA vydal dňa 15.05.2014 rozhodnutie č. 9104403/5/1941789/2014 a podľa § 68 ods. 5 a 6 daňového poriadku vyrubil platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel DPH v sume 40.260,- eur. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím zo dňa 18.08.2014 č. 1100302/1/371281/2014/857, ktorým zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil správnosť rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa.

Žalovaný v odôvodnení svojho rozhodnutia ako dôvod, pre ktorý žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane z predmetnej faktúry uviedol, že žalobca nezvládol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, čím nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a následne ani právo na odpočítanie dane.

Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku v znení účinnom v čase vydania napadnutého rozhodnutia, 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.

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.

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.

Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ a c/ 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť

evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

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.

Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť.

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.

Úlohou prvostupňového súdu bolo posúdiť, či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky pre vydanie žalobou napadnutého rozhodnutia správneho orgánu.

Z podkladov súdneho spisu, ktorého súčasťou bol aj kompletný administratívny spis žalovaného, vrátane spisu prvostupňového správneho orgánu, odvolací súd zistil, že žalobca, ktorý pôvodne tvrdil, že mu na základe faktúry č. 2012292 zo dňa 31.12.2012 bolo dodaných a namontovaných 122 reklamných konštrukcií v zmysle uzatvorenej zmluvy o dielo, dodanie a montáž reklamných panelov - bilbordov, túto skutočnosť nepreukázal, keď nepredložil správcovi dane stavebné povolenia a protokoly o vytýčení podzemných sietí v mieste montáže diela, ktoré sú uvedené v zmluve ako podmienka vykonania diela.

Následne žalobca uvedené tvrdenie zmenil (zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 9104403/5077382/2013/SobM zo dňa 13.11.2013) a začal tvrdiť, že nešlo o dodanie a montáž 122 reklamných konštrukcií, ale iba o obnovu už existujúcich konštrukcií, ku ktorým nie sú potrebné stavebné povolenia, k čomu ale tiež správcovi dane nepredložil žiadne relevantné dôkazy.

Jediným dôkazom, na ktorý sa žalobca odvolával a ktorý bol správcovi dane predložený počas daňovej kontroly dodávateľom žalobcu, bol dňa 28.08.2013 zaslaný materiál nazvaný „projektová dokumentácia a fotodokumentácia skutočne realizovaných -služieb“ (v spise dôkaz č. 14), ktorý bol vyhodnotený ako absolútne nepreukazný. Materiál nazvaný „projektová dokumentácia“ predstavovali dva listy formátu A4, na ktorých je nakreslený a okótovaný reklamný panel s jednostrannou výlepnou plochou a obojstrannou plochou, variant na dvoch nohách a variant upevnený na oplotení. Uvedené tri nákresy reklamných konštrukcií teda v žiadnom smere nemôžu preukazovať vykonanie deklarovanej obnovy existujúcich reklamných konštrukcií spoločnosťou Klimex Stone Slovakia, s. r. o. v termíne od 03.09.2012 do 31.12.2012. Materiál nazvaný „fotodokumentácia zrealizovaných služieb“ predstavovalo 73 obrázkov bilbordov. Uvedené fotografie vypovedali o tom, že v čase ich zhotovenia, ktorý nie je zrejмый, na danom mieste skutočne stál reklamný panel, pričom táto skutočnosť vôbec nebola sporná. Aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu tieto fotografie nemali žiadnu vypovednú hodnotu vo vzťahu k deklarovanej

skutočnosti, že na týchto už existujúcich bilbordoch boli vykonané nejaké obnovovacie práce s dátumom dodania 31.12.2012, ani k tej skutočnosti, ktorá spoločnosť údajnú obnovu týchto už existujúcich bilbordov vykonala. Na fotografiách nebol zachytený žiaden priebeh rekonštrukcie ani jediného panelu a táto fotodokumentácia predstavovala výlučne dôkaz existencie reklamných konštrukcií ako takých, čo správca dane ale nikdy nespochybňoval. Na základe predložených fotografií nebolo možné konštatovať, že tieto sú dôkazom o dodaných službách obnovy týchto existujúcich reklamných panelov s dátumom dodania 31.12.2012.

Senát najvyššieho súdu prisvedčil žalovanému v tom, že žalobca uskutočnenie zdaniteľného plnenia (teda ani dodávku nových bilbordov, ani rekonštrukciu už existujúcich bilbordov) nepreukázal, keď o tomto plnení nikdy nepredložil žiadne hodnoverné dôkazy. Žalobca mal vedomosť, že správca dane v protokole z daňovej kontroly predloženú projektovú dokumentáciu a fotodokumentáciu skutočne realizovaných služieb vyhodnotil ako nedostatočný dôkaz a spochybnil samotnú realnosť deklarovaného obchodu, avšak napriek tomu pri prerokovaní pripomienok a dôkazov k protokolu daňový subjekt opätovne označil predloženú „projektovú dokumentáciu a fotodokumentáciu“ za dôkaz o skutočnom uskutočnení plnenia.

Faktúra, ktorú dodávateľ vystavil dňa 31.12.2012 a s ňou súvisiaca zmluva hovorili o dodávke a montáži 122 reklamných konštrukcií, v priebehu daňovej kontroly poskytol správcovi dane jediný konateľ dodávateľa Klimex Stone Slovakia, s. r. o. p. Ján Klimek dve písomné protichodné vyjadrenia, keď najskôr tvrdil, že dodal výlučne prácu - montáž reklamných zariadení (list zo dňa 21.05.2013) a následne už tvrdil, že dodal nielen montáž, ale aj samotné reklamné konštrukcie, teda prácu aj materiál (podanie zo dňa 17.06.2013). Ďalšie písomné podanie ani ústne vyhlásenie p. Klimek už v priebehu kontroly ani vyrubovacieho konania nevydal, takže nikdy nepotvrdil tvrdenie odberateľa Ing. Ladislav Stražil - NUBIUM, že dodané boli služby obnovy už existujúcich reklamných konštrukcií.

Správca dane po nahliadnutí do vyšetrovacieho spisu dodávateľa Klimex Stone Slovakia, s. r. o. (doklady spoločnosti Klimex Stone Slovakia, s. r. o. sa nachádzali na Prezídium PZ NKA NPJ) zistil, že tento dodávateľ za obdobie 9 - 12/2012 nedisponuje žiadnymi nákupnými dokladmi za materiál použitý na dodanie reklamných panelov, resp. obnovy reklamných panelov a ani žiadnymi subdodávateľskými faktúrami, týkajúcimi sa predmetnej veci (viď v spise dôkaz č. 16).

V predmetnom prípade dokonca nebol predložený ani formálny dôkaz o uskutočnení zdaniteľných obchodov - faktúra č. 2012292 zo dňa 31.12.2012 nebola vystavená na obnovu/rekonštrukciu bilbordov, ale na dodanie a montáž 122 ks reklamných konštrukcií, t. j. neobsahuje text, ktorý odráža dodanie, ktoré sa reálne podľa žalobcu malo uskutočniť, t. j. nie je vystavená v súlade s § 71 v rozhodnom čase platného zákona o DPH.

Pokiaľ žalobca uviedol, že súd sa nevysporiadal s ťažiskovou otázkou, že bez ohľadu na to, či išlo o dodávku nových reklamných konštrukcií, alebo dodávku obnovy už existujúcich reklamných konštrukcií, ide o zdaniteľné plnenie, ktoré je v zmysle zákona o DPH predmetom dane, podľa názoru odvolacieho súdu žalovaný, ako aj prvostupňový súd sa s touto otázkou vysporiadali dostatočne, pretože predmetom dane v zmysle § 2 zákona o DPH je dodanie tovaru (reklamných konštrukcií) alebo poskytnutie služby (obnovy reklamných konštrukcií) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, to znamená, v prvom rade musia byť tovar alebo služba dodané. Za stavu, že žiadne dodanie reklamných konštrukcií ani poskytnutie obnovy reklamných konštrukcií počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania preukázané nebolo, nemohlo byť predmetom dane, a nemohol sa s ním spájať vznik daňovej povinnosti ani nárok na odpočítanie dane.

Hlavným zákonným dôvodom, pre ktorý žalovaný nepriznal právo na odpočítanie dane z predmetnej

faktúry bolo, že žalobca nezvládol dôkazné bremeno v zmysle § 24 daňového poriadku a nepreukázal, že deklarované zdaniteľné plnenie bolo uskutočnené, čím nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti a následne ani právo na odpočítanie dane.

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.

Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie a 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. 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.

V tejto súvislosti súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28. júna 2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23. júna 2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23. februára 2011 v konaní pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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 si nárok uplatňuje dôvodne 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 dôvodný“.

S poukazom na uvedené skutočnosti odvolací súd konštatuje, že bolo nesporne povinnosťou žalobcu predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočet DPH. Existencia predmetnej faktúry či uvedenej zmluvy o dielo je nepostačujúca, nakoľko nepreukazuje reálnu uskutočniteľnosť plnenia. Ak si žalobca uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné plnenie bolo reálne uskutočnené.

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie a ustáliť skutkový stav, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami.

Odvolací súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia spočíva predovšetkým na daňovom subjekte, Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s. I. 5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

Aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prijatia sporných zdaniteľných plnení žalobcom od ním deklarovaného dodávateľa urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH.

Ústavný súd Slovenskej republiky poukazom na čl. 6 ods. 1 Dohovoru a čl. 46 ods. 1 ústavy zdôraznil, že obsahom základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je umožniť každému reálny prístup k súdu, pričom tomuto základnému právu zodpovedá povinnosť súdu o veci konať a rozhodnúť (napr. II. ÚS 88/01, III. ÚS 362/04), ako aj zabezpečiť konkrétne procesné garancie v súdnom konaní. Do obsahu základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy nepatrí právo účastníka konania dožadovať sa toho, aby všeobecné súdy preberali alebo sa riadili výkladom všeobecne záväzných predpisov, ktorý predkladá účastník konania (II. ÚS 3/97, II. ÚS 251/03).

Odvolací súd zistil, že odvolanie žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a § 219 ods. 1, 2 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Najvyšší súd Slovenskej republiky v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť dňa 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 492 ods. 2 ustanovil, že odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

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

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.