

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžf/56/2016
Identifikačné číslo spisu: 7015201085
Dátum vydania rozhodnutia: 22.11.2018
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:7015201085.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu R. P., bytom X. XX, W., zastúpeného Vašiv & Partners s.r.o., so sídlom Vrátna 28, Košice, za ktorého koná JUDr. Vladislav Vašiv, konateľ a advokát, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1048355/2015 zo dňa 29.6.2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/122/2015-120 zo dňa 30.3.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/122/2015-120 zo dňa 30. marca 2016 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Košiciach zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 1048355/2015 zo dňa 29.6.2015, ktorým žalovaný podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801402/5/4571555/2014/Kar zo dňa 13.10.2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2010 v sume 17.002,88 €.

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že z obsahu predloženého administratívneho spisu mal preukázané, že v predmetnej preskúmvanej veci prvostupňový správny orgán pri výkone daňovej kontroly u žalobcu zistil, že zahrnul do daňových výdavkov, ktoré zaúčtoval v peňažnom denníku platby v hotovosti v celkovej výške 85.463,17 € ako úhrady faktúr pre dodávateľa P. P.. Prvostupňový správny orgán pri preverovaní hodnovernosti uvedených faktúr zistil, že práce uvedené na faktúrach, vyhotovených P. P. pre daňový subjekt mala vykonať spoločnosť INTERGIPS Slovakia, s.r.o., pričom podľa zistenia prvostupňového správneho orgánu podľa výpisu z obchodného registra uvedená

spoločnosť neexistuje, s identifikačným číslom uvedeným na faktúrach je v obchodnom registri zapísaná spoločnosť AZ-INTERGIPS Slovakia, s.r.o., Terézie Vánsovej 18, Trnava. Prvostupňový správny orgán preveroval faktúry vystavené spoločnosťou INTERGIPS Slovakia, s.r.o. pre P. P., na základe ktorých P. P. ďalej fakturoval stavebné práce žalobcovi. Prvostupňový správny orgán na základe dožiadania Daňového úradu Trnava vykonal miestne zisťovanie v spoločnosti AZ-INTERGIPS Slovakia, s.r.o., ktorú zastupoval splnomocnený zástupca Ing. G. V. a do zápisnice zo dňa 29.3.2012 uviedol, že spoločnosť predložené faktúry nevystavila a s P. P. ani neobchodovala. Na faktúrach nesúhlasí podpis konateľa spoločnosti a spoločnosť nemá povinnosť používať pečať a ani ju nepoužívala, pričom neprijímala ani žiadne platby v hotovosti, len prevodom na účet a nesprávne je aj označenie spoločnosti uvedenej na dodávateľských faktúrach, príjmových a výdavkových pokladničných dokladov. Prvostupňový správny orgán oboznámil P. P. s výsledkami preverovania uvedených faktúr a požiadal ho o vyjadrenie k predmetnému zisteniu, ktorý na ústnom pojednávaní dňa 9.5.2012 uviedol, že faktúry mu osobne doručil T. P., ktorý vystavoval doklady a prijal aj úhrady v hotovosti. V zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 5.3.2013 P. P. uviedol, že do 18.4.2013 preukáže kto zo spoločnosti INTERGIPS Slovakia, s.r.o. fakturované práce vykonal, pričom tento prísľub P. P. nesplnil a do zápisnice o ústnom pojednávaní zo dňa 18.4.2013 uviedol, že s pánom P. zo spoločnosti INTERGIPS Slovakia, s.r.o., od ktorého osobne prevzal dodávateľské faktúry a prevedené práce, sa nevie skontaktovať. Prvostupňový správny orgán pochybní výkon prác fakturovaných dodávateľom P. P. aj z toho dôvodu, že nezamestnával žiadnych zamestnancov a podľa predložených faktúr aj jeho vyjadrenia, stavebné práce mali byť vykonané subdodávateľsky spoločnosťou INTERGIPS Slovakia, s.r.o., ktorá v roku 2010 neexistovala. Na faktúrach, vyhotovených pre P. P. bola použitá iba adresa, IČO a DIČ spoločnosti s úplne iným obchodným názvom, a to AZ-INTERGIPS Slovakia, s.r.o., pričom spoločnosť INTERGIPS Slovakia, s.r.o., ktorej názov bol uvedený na pečiatkach, od 30.8.2000 mala sídlo na adrese Na Hôrke 21, Nitra a zmenila od 30.7.2001 obchodné meno na MATRA - Slovakia, s.r.o., so sídlom na Považskej ul. č. 4 v Košiciach a dňa 25.5.2006 bola vymazaná z obchodného registra. Prvostupňový správny orgán mal kontrolou príjmových pokladničných dokladov, vystavených spoločnosťou INTERGIPS Slovakia, s.r.o. pre dodávateľa P. P. preukázané, že adresa na výdavkových dokladoch a na pečiatke, ktorou sú pečiatkové príjmové, výdavkové doklady a dodávateľské faktúry, je uvedená adresa INTERGIPS Slovakia, s.r.o., Terézie Vánsovej 18, Trnava, teda odlišná adresa. Na základe zisteného skutkového stavu mal prvostupňový správny orgán preukázané, že údaje uvedené na faktúrach, príjmových a výdavkových pokladničných dokladoch, vyhotovených P. P., fakturované žalobcovi nie sú pravdivé, pretože v čase ich vyhotovenia vykonávateľ stavebných prác INTERGIPS Slovakia, s.r.o. právne neexistoval, pričom žalobca v priebehu daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nepredložil stavený denník alebo iný písomný dokument preukazujúci, že práce skutočne vykonal dodávateľom P. P. Na základe vyššie uvedeného prvostupňový správny orgán nemohol akceptovať ako relevantný dôkaz toho, že sporné práce vykonal P. P., ani svedeckú výpoveď Y. V., konateľa spoločnosti GIPS-art, s.r.o., pretože ten vo svojej výpovedi dňa 16.6.2014 uviedol len to, že videl pána tmavej pleti, ktorý vykonával práce asi s tromi ľuďmi, čo nepreukazuje, že práce vykonával P. P. osobne aj so svojimi pracovníkmi.

Tvrdenie žalobcu, že práce uvedené na faktúrach vystavených P. P. tento aj skutočne realizoval, nebolo preukázané ani v konaní pred správnym orgánom prvého stupňa, ani pri dokazovaní vykonanom v spoločnosti MV staving, a.s. a spoločnosti GIPS-art, s.r.o. v súvislosti so stavbou TESLA VUST Košice - pobočka Dôvera 5. Blok D, Moldavská 8/A. Stavebný denník, v ktorom mali byť zaznamenané základné údaje o účastníkovi stavby, stavbe, zmluvách, skúškach, prehľad objednávok subdodávateľov spoločnosť MV staving, a.s. a ani Y. V., konateľ spoločnosti GIPS-art, s.r.o. prvostupňovému správne orgánu ku kontrole nepredložili.

Na základe dokazovania prvostupňovým správnym orgánom bolo preukázané, že stavebné práce, ktoré žalobcovi fakturoval P. P., neboli skutočne vykonané dodávateľom P. P., ani spoločnosťou INTERGIPS Slovakia, s.r.o., ktorá stavebné práce fakturovala P. P. Z obsahu spisu správneho orgánu prvého stupňa vyplýva, že tento pri výkone daňovej kontroly poskytol žalobcovi dostatok možností na predloženie relevantných dôkazov, ktorými by preukázal svoje tvrdenie, že práce vykonal subjekt uvedený na faktúrach, na základe ktorých žalobca vynaloženie výdavkov zaúčtoval vo svojom

účtovníctve, pričom žalobca nepredložil daňovej kontrole žiadne doklady, ktorými by preukázal, že fakturované práce reálne vykonal P. P. Z vyššie uvedeného vyplývalo, že pokiaľ žalobca poukázal na ustanovenie § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., z ktorého vyplýva, že daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosť, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť, pričom všetky tieto podklady boli podľa žalobcu v súlade s výzvami správneho orgánu predložené, takéto konštatovanie žalobcu už vzhľadom na vyššie uvedené nemá oporu v dokazovaní vykonanom prvostupňovým správny orgánom.

Tiež poukázal na to, že pokiaľ sa žalobca opiera o rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011, z ktorého vyplýva aj to, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastne dôkazné bremeno a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, k tomu súd uviedol, že je pravdou, že v predmetnej veci dôkazné bremeno i dôkazná núdza prešla na správcu dane, ktorý však v rámci dôkazného bremena vykonal rozsiahle dokazovanie, z ktorého vyplýva, že vecné plnenie subjektom (osobou) uvedenou na faktúrach nebolo reálne vykonané a tým, že žalobca uplatnil do daňových výdavkov výdavky, vynaloženie ktorých nepreukázal, porušil § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z., ako aj ust. § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House) a uviedol niektoré právne závery v týchto rozsudkoch, k tomu uviedol, že žalobca nepreukázal, že skutkový stav v predmetnej preskúmvanej veci má prvky niektorého z týchto rozsudkov, pričom jeho tvrdenia sú všeobecné. Z uvedených dôvodov považoval súd za neopodstatnenú námietku žalobcu, že jeho daňové výdavky, ktoré súviseli s jeho zdaniateľným príjmom boli dostatočným spôsobom preukázané a preto rozhodnutie správneho orgánu sa opiera o nesprávne právne posúdenie veci spojené s nedostatočne zisteným skutkovým stavom. Pokiaľ žalobca v podanej žalobe ďalej namietal, že neuznanie daňových výdavkov žalobcu správcom dane má za následok okrem iného aj zvýšenie základu dane pre DPH, ako aj zmenu vymeriavacieho základu pre zdravotné a sociálne poistenie, súd túto námietku považoval za irelevantnú, ktorá nemá súvis s predmetom preskúmvanej veci. Súd taktiež poukázal na nález Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, v zmysle ktorého daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Taktiež zo záverov rozsudku NS SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.6.2010 v spojitosti s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.2.2011 vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť výdavky, na základe zákonom stanovených podmienok a ktorý v danom prípade výdavky aj uplatnil a preto je jeho povinnosťou preukázať, že všetky uplatnil odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. K vyššie uvedeným rozhodnutiam považoval súd za potrebné zdôrazniť, že žalobca sa k predloženiu dôkazov do 30.10.2013 zaviazal v zápisnici prvostupňového správneho orgánu č. 9801402/5/4722821/2013/Kar zo dňa 22.10.2014, ktorý však žiadne dôkazy nepredložil.

Súd v konaní žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa nezistil takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa alebo ich postup nie je v súlade so zákonom, preto žalobu žalobcu postupom podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. Žalobca v konaní úspešný nebol, preto mu súd nepriznal právo na náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 OSP.

Proti predmetnému rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal odvolanie žalobca. V odvolaní uviedol, že s výrokom súdu prvého stupňa nesúhlasí, pričom odvolanie podáva s poukazom na § 205 ods. 2 písm. a/, b/ a f/ Občianskeho súdneho poriadku. Týmto rozsudkom Krajského súdu v Košiciach bola zamietnutá žaloba žalobcu proti Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, ktorým sa žalobca domáhal zrušenie rozhodnutia Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky č. 1048355/2015 zo dňa 29.6.2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801402/5/4571555/2014/Kar zo dňa 13.10.2014, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2010 v sume 17.002,88 € s odôvodnením, že nebolo preukázané dodanie fakturovaných služieb dodávateľom. Daňový úrad Košice vykonal u žalobcu daňovú kontrolu, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 9801402/5/4907713/2013/Kar zo dňa 4.11.2013. Z protokolu z daňovej kontroly vyplýva, že žalobca v priznaní k dani z príjmov fyzických osôb za zdaňovacie obdobie 2010 priznal daň vo výške 284,79 €, čo predstavuje podľa daňového úradu o 17.002,88 € menej ako zistil správca dane daňovou kontrolou. Daňovou kontrolou boli výdavky žalobcu znížené o 85.463,17 €. Správca dane uvádza, že sa jedná o dodávateľské faktúry vystavené spoločnosťou INTERGIPS Slovakia s.r.o., Terézie Vansovej 2960/18, Trnava (podľa obchodného registra spoločnosť s týmto označením neexistuje) pre daňový subjekt P. P., bydliskom S. č. X, W., IČO: 372 603 67 (ďalej v texte ako „P. P.“), ktorý stavebné práce fakturoval ako subdodávateľ žalobcovi.

Žalobca vykonával stavebné práce na nasledovných objektoch :

TESLA VUST Košice Moldavská ul. III. NP,

Intersteel Košice Barca objekt VOU, Rastislavova ul. Košice, ELZA Holding, Južná tr. Košice - Nemocnica Rastislavova Košice, objekt Cassovar Business centrum, Floriánska ul. Košice, časť Wellness, RWE Južná tr. Košice,

objekt OPTIMA II - oprava SDK a chodba

ako subdodávateľ spoločnosti GIPS - art s.r.o., so sídlom Kostolianska cesta 31, Košice, IČO: 44 559 771. Zároveň bol jeho subdodávateľom na predmetných stavbách P. P. Realizácia prác bola riadne zadokumentovaná a to preberacími protokolmi od subdodávateľa P. P., ktoré tvorili súčasť vystavených faktúr č. 004/2/2010, č. 005/2/2010, č. 007/2/2010, č. 012/3/2010, č. 014/3/2010, č. 033/6/2010, č. 040/7/2010, č. 041/7/2010, č.46/8/2010, č. 059/10/2010, č. 060/10/2010, č.067/11/2010, č. 073/11/2010/A, č.075/11/2010, č. 082/12/2010, ktoré boli následne odovzdané odberateľovi spoločnosti GIPS - art s.r.o. Správny orgán sa pri svojej argumentácii opiera o skutočnosť, že subdodávateľ P. P. si objednal výkon týchto prác u iného subdodávateľa spoločnosti AZ-INTERGIPS Slovakia s.r.o., ktorá nebola doteraz identifikovaná a teda nevie zistiť, kto v skutočnosti tieto práce vykonával. Správca dane však zároveň vo svojom rozhodnutí zo dňa 13.10.2014 popiera len skutočnosť, že fakturované práce neboli vykonané subjektom P. P. (str. 9 rozhodnutia Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky č. 1048355/2015 zo dňa 29.6.2015, str. 9 rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801402/5/4571555/2014/Kar zo dňa 13.10.2014), nie však ich reálne materiálne uskutočnenie. Ak žalobca disponuje reálnym materiálom plnením, ktoré je reálne zdokumentované zákonným spôsobom, nie je úloha žalobcu, aby skúmal, či je subdodávateľ vykonal stavebné práce osobne, prostredníctvom svojich zamestnancov alebo prostredníctvom iného subdodávateľa.

Žalobca namietal tvrdenie žalovaného, že nepredložil k daňovej kontrole žiadne doklady, ktorými by preukázal, že fakturované práce reálne vykonal P. P. na základe sporných faktúr. Ako dôkazy podporujúce tvrdenia žalobcu boli predložené správcovi dane, faktúry, kde prílohy tvoril podrobný položkovitý opis druhu a ceny dodaných tovarov a služieb. Ako ďalší dôkazy predložil žalobca čestné vyhlásenia osôb (T. T. - Montáž sadrokartónu a kazetových podkladov, Ladožská 5, Košice, Y. V. - konateľ spoločnosti GIPS-art s.r.o.) pracujúcich na predmetných stavbách, ktoré prehlasujú, že práce boli vykonávané subdodávateľom P. P. osobne.

Zdôraznil že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ust. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok, podľa ktorého 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, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Všetky tieto podklady boli žalobcom v súlade s výzvami správneho orgánu predložené.

Žalobca poukázal aj na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3SŽf/1/2011, z

ktorého vyplýva aj to, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane. Ako je uvedené v citovanom rozhodnutí dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Pokiaľ ide o samotnú realizáciu prác žalobca nemal žiadny dôvod skúmať, či jeho subdodávateľ vykonáva práce osobne alebo prostredníctvom iného subdodávateľa. Vzhľadom na skutočnosť, že stavebné práce boli urobené v súlade s existujúcou objednávkou a boli riadne odovzdané a zaprotokolované priloženým súpisom vykonaných prác, žalobca nemohol mať žiadnu pochybnosť o tom, že práce neboli vykonané dodávateľom, keď došlo k ich riadnemu a reálnemu odovzdaniu.

Krajský súd v Košiciach ako aj Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky ako odvolací správny orgán voči rozhodnutiu Daňového úradu Košice uvádza, že realnosť prác nebola preukázaná, aj keď prvostupňový správny orgán samotné vykonanie týchto prác nepopieral a v odôvodnení rozhodnutia uviedol, že vykonanie prác nespochybňuje, spochybňuje len osobu, ktorá ich uskutočnila (str. 9 rozhodnutie Daňového úradu Košice č. 9801402/5/4571555/2014/Kar zo dňa 13.10.2014). Správca dane tak pri skúmaní reálneho uskutočnenia plnenia stavebných prác nepostupoval v súlade so základnými zásadami zákona č. 563/2009 Z.z. Daňový poriadok, kedy je v zmysle § 3 ods. 2 správca dane 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, keďže nevyužil všetky možnosti skúmania existencie materiálneho plnenia.

Správca dane pri získavaní a hodnotení dôkazov vychádzal predovšetkým z listinných dôkazov bez skúmania existencie samotného materiálneho plnenia, ktoré však v odôvodnení svojho rozhodnutia nepopiera. Z uvedeného jednoznačne vyplýva, že správny orgán nedostatočným spôsobom zistil skutkový stav, pretože žalobca vyčerpá vlastné dôkazné bremeno a nemôže za správny orgán skúmať skutočností, ktoré nastali u jeho dodávateľa. V tejto súvislosti poukázal na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie v spojených prípadoch C-354/03 (Optigen), C-355/03 (Fulcrum Electronics) a C-484/03 (Bond House), kde súdny dvor vyslovil, že nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platca nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami. Aj keď sa rozsudok týka odpočtu DPH je nepochybne aplikovateľné aj na posudzovanie existencie daňových výdavkov, kedy žalobca nemôže zodpovedať za podvody, ktoré vznikli u jeho dodávateľa, ak on od neho prebral reálne plnenie.

Poukázal tiež na § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. S odkazom na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. 3Sžf/1/2011 má žalobca za to, že daňové výdavky, ktoré súviseli s jeho zdaniateľným príjmom boli dostatočným spôsobom preukázané existenciou materiálneho plnenia ako aj riadnym zaúčtovaním a preto rozhodnutie Krajského súdu v Košiciach ako aj žalovaného sa opiera o nesprávne právne posúdenie veci spojené s nedostatočne zisteným skutkovým stavom. Vzhľadom na uvedené skutočnosti, žiadal, aby odvolací súd rozsudok Krajského súdu v Košiciach, č.k. 7S/122/2015-120 zo dňa 30.3.2016 zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1048355/2015 zo dňa 29.6.2015, ktorým sa potvrdzuje rozhodnutie č. 9801402/5/4571555/2014/Kar zo dňa 13.10.2014, sa zrušuje a vracia žalovanému späť na ďalšie konanie. Žalovaný je povinný nahradiť trovy konania a trovy právneho zastúpenia.

Žalovaný sa k odvolaniu písomne vyjadril, uviedol, že námietky uvedené v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými námietkami, pričom k týmto sa podrobne vyjadril v stanovisku k žalobe na ktorom trvá. K opakovanému zdôrazneniu reálneho materiálneho uskutočnenia prác a extenzívneho ponímania dôkazného bremena uviedol, že správca dane vykonaným dokazovaním a zabezpečenými dôkazmi preukázal, že práce reálne neuskutočnil subjekt P. P., ktorý faktúry vyhotovil a ani subjekt spoločnosť INTERGIPS Slovakia s.r.o., ktorý mal byť jeho dodávateľom a mal práce reálne vykonať. Žalobca bol oprávnený uplatňovať zúčtované výdavky do daňových výdavkov, na základe dokladov, ktorých pravdivosť a opodstatnenosť bol povinný jednoznačne preukázať. Žalovaný navrhol aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania dňa 22.11.2018 (§ 250j ods. 2 OSP), 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 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech.

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

Predmetom prieskumu v tomto konaní je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice o vyrubení rozdielu dane z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2010 v sume 17.002,88 €. Žalobcovi bol rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby vyrubený z dôvodu, že podľa správcu dane ako aj podľa žalovaného, žalobca nepreukázal, že stavebné práce - reálne vykonal dodávateľ - P. P. uvedený na dodávateľských faktúrach. Žalovaný s poukazom na § 2 písm. i/ a § 21 zákona č. 595/2003 Z.z. uviedol, že daňovými výdavkami sú len výdavky preukázateľne vynaložené na účely vymedzené v zákone a zaúčtované v účtovníctve daňovníka, pričom pokiaľ daňový subjekt, na ktorom spočíva dôkazné bremeno výdavky dostatočne nepreukáže, tieto nie sú podľa zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami.

V odôvodnení rozhodnutia žalovaný opísal celý priebeh daňového konania, resp. priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom podrobne zosumarizoval všetky úkony, ktoré v ich priebehu správca dane vykonal buď sám alebo formou dožiadaní adresovaných iným daňovým úradom. Žalovaný v rozhodnutí reprodukoval obsah zápisníc o výpovedi svedka P. P., tiež vymenoval doklady, ktoré žalobca v konaní predložil, resp. aj napriek žiadosti správcu dane nepredložil.

Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (zákon účinný do 31.12.2010) na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

Podľa § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, 1) výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a ďalej

- a) výdavky (náklady) na obstaranie hmotného majetku, nehmotného majetku (§ 22) a hmotného majetku a nehmotného majetku vylúčeného z odpisovania (§ 23),
- b) výdavky na zvýšenie základného imania vrátane splácania pôžičiek,
- c) úplatky alebo iné neoprávnené výhody poskytnuté inej osobe priamo alebo sprostredkovane aj vtedy, ak v príslušnom štáte je poskytnutie takéhoto úplatku alebo inej neoprávnenej výhody obvykle tolerované,
- d) výdavky na vyplácané podiely na zisku vrátane podielov na zisku (tantiém) členov štatutárnych orgánov a ďalších orgánov právnických osôb,
- e) výdavky (náklady) presahujúce limity ustanovené týmto zákonom alebo osobitnými predpismi 15) a výdavky (náklady) vynaložené v rozpore s týmto zákonom alebo s osobitnými predpismi, 103)
- f) výdavky prevyšujúce príjmy v zariadeniach na uspokojovanie potrieb zamestnancov alebo iných osôb s výnimkou § 17 ods. 3 písm. e/, pričom výdavky a príjmy sa posudzujú v úhrne za všetky zariadenia,
- g) výdavky na technické zhodnotenie (§ 29 ods. 1) a výdavok, ktorý sa považuje za technické zhodnotenie (§ 29 ods. 2),

- h) výdavky na reprezentáciu okrem výdavkov na reklamné predmety v hodnote neprevyšujúcej 16,60 € za jeden predmet,
- i) výdavky na osobnú potrebu daňovníka vrátane výdavkov (nákladov) na ochranu osoby daňovníka a blízkych osôb daňovníka, na ochranu majetku daňovníka, ktorý nie je súčasťou obchodného majetku daňovníka, a majetku blízkych osôb daňovníka; toto ustanovenie sa nepoužije na výdavky (náklady) podľa § 19 ods. 2 písm. e/ a p/,
- j) výdavky (náklady) vynaložené na príjmy nezahŕňané do základu dane,
- k) výdavky (náklady) na nákup vlastných akcií vo výške sumy prevyšujúcej nominálnu hodnotu akcií.

Podľa § 3 ods. 1 - 3 zákona č. 563/2009 Z.z. 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.

(2) 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

(3) 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 § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. daňový subjekt preukazuje

- a) 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, 2)
- b) 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.

(2) 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 § 45 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať v priebehu daňovej kontroly záznamy, ktorých vedenie ukladá osobitný predpis, 2) a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady, vo forme požadovanej správcom dane, ak ich v tejto požadovanej forme vedie, vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia,
- f) umožňovať vstup do sídla, miesta podnikania kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla, miesta podnikania alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu, poskytnúť výpisy, alebo ich kópie,
- h) umožniť prístup k softvéru a informačno-komunikačným prostriedkom, ktoré daňový subjekt používa na prevádzkovanie podnikateľskej činnosti, a k výstupným dátam z týchto softvérov.

Podľa § 63 ods. 1 - 5 zákona č. 563/2009 Z.z. ukladať povinnosti alebo priznávať práva podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu 2) možno len rozhodnutím, ktoré musí byť doručené podľa tohto zákona, ak tento zákon neustanovuje inak.

(2) Rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti

ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

(3) Ak tento zákon alebo osobitné predpisy 1) neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať

- a) označenie orgánu, ktorý rozhodnutie vydal,
- b) číslo a dátum rozhodnutia,
- c) meno, priezvisko, adresu trvalého pobytu fyzickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, alebo obchodné meno a sídlo právnickej osoby, o ktorej právach a povinnostiach sa rozhodovalo, identifikačné číslo organizácie a identifikačné číslo daňového subjektu, ak mu bolo pridelené pri registrácii, alebo iný identifikátor pridelený správcom dane, ak fyzická osoba nemá povinnosť registrácie alebo nemá povinnosť evidencie podľa osobitného predpisu; 33) ak ide o zahraničnú fyzickú osobu dátum narodenia alebo iný údaj identifikujúci túto osobu a ak ide o zahraničnú právnickú osobu, ktorá nemá identifikačné číslo organizácie, použije sa iný údaj identifikujúci túto právnickú osobu,
- d) výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c/, rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu, na ktorý má byť suma zaplatená,
- e) poučenie o mieste, lehote a forme podania odvolania s upozornením na prípadné vylúčenie odkladného účinku,
- f) vlastnoručný podpis oprávnenej osoby s uvedením jej mena, priezviska a funkcie a odtlačok úradnej pečiatky; ak sa rozhodnutie vyhotovuje v elektronickej podobe, neobsahuje vlastnoručný podpis a odtlačok úradnej pečiatky, ale sa autorizuje podľa osobitného predpisu. 20aa)

(4) Lehota plnenia podľa odseku 3 písm. d/ je 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

(5) Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Žalovaný okrem iného konštatoval, že na základe zistených správ správcu dane bolo preukázané, že stavebné práce, ktoré žalobcovi fakturoval P. P. neboli skutočne vykonané dodávateľom P. P. a ani spoločnosťou INTERGIPS Slovakia s.r.o., ktorá stavebné práce fakturovala P. P..

Podľa § 21 ods. 1 za použitia § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. výdavky účtované daňovníkom v jeho účtovníctve v rozhodnom období nie sú daňovými výdavkami podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. v tom prípade, ak daňovník, ktorý tieto výdavky (náklady) účtoval, ich vynaloženie nebol schopný dostatočne preukázať (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/78/2014 zo dňa 26.5.2016).

Ak správca dane po vykonaní daňovej kontroly preukáže, že daňovník hodnoverným spôsobom nevie preukázať existenciu podmienok, ktoré sú pre uplatnenie tohto nároku zákonom stanovené, teda, že ide o výdavky, ktoré daňovník vynaložil na úhradu tovarov a služieb a ich vecnú súvislosť ako aj to, že tovar (služby) bol reálne dodaný a služby boli reálne uskutočnené a to práve osobou - dodávateľom uvedenou na faktúre, tak nespĺnil podmienky pre priznanie daňových výdavkov. Splnenie formálnej stránky na uplatnenie daňového výdavku, vyjadrené predloženými dokladmi je síce jednou z podmienok aby boli na základe týchto dokladov uznané za daňové výdavky, tieto doklady však musia byť odrazom reálneho plnenia od reálneho dodávateľa uvedeného v daňových dokladoch (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8SŽf/32/2014).

Odvolicie námietky žalobcu sú v plnom rozsahu zhodné so žalobnými námietkami žalobcu, s ktorými sa v plnom rozsahu vysporiadal prvostupňový súd. Správca dane v predmetnej daňovej veci vykonal

rozsiahle dokazovanie, ktoré nakoniec oprávnene viedlo k záveru, že sporné práce pre žalobcu nevykonali dodávateľ uvedený na faktúre pre žalobcu P. P., pričom v podrobnostiach na zistený skutkový stav najvyšší súd odkazuje na odôvodnenie rozsudku súdu prvého stupňa, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje.

Zo strany Najvyššieho súdu Slovenskej republiky je potrebné zdôrazniť zásadný význam dôkazného bremena žalobcu, ktorý vyplýva jednak zo zákona a je judikovaný v rozhodovacej činnosti Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a Ústavného súdu SR. Je evidentné, že žalobca v preskúmvanej veci bez ohľadu na kompletnú účtovnú dokumentáciu nepreukázal jednoznačne, že výdavky, ktoré zahrnul do daňového priznania od dodávateľa P. P. spĺňajú podmienky pre uznanie za odpočítateľné výdavky v zmysle § 2 písm. i/ a § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. Nebolo teda preukázané, že sporné práce reálne uskutočnil P. P., ktorý vyhotovil faktúry a ani subjekt - spoločnosť INTERGIPS Slovakia s.r.o., ktorý mal byť dodávateľom P. P. a mal práce reálne vykonať.

Odvolací súd rovnako preskúmajúc formálne a obsahové náležitosti rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu rovnako ako aj rozhodnutia žalovaného nevzhliadol ich nezákonnosť, keďže správne orgány oboch stupňov rozhodnutia náležite a podrobne odôvodnili, pričom treba zdôrazniť, že žalovaný správny orgán sa v rozhodnutí náležitým spôsobom vysporiadal aj so všetkými relevantnými námietkami žalobcu vznesenými v jeho odvolaní. Vzhľadom na uvedené Najvyšší súd Slovenskej republiky odvolacie námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach vyhodnotil za nedôvodné, rozsudok Krajského súdu v Košiciach ako vecne správny potvrdil, postupom podľa § 250ja ods. 3 druhá veta v spojení s § 219 ods. 1 a 2 OSP.

Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal dôkazy, ktorými by preukázal, že práce uvedené na faktúrach vykonali dodávateľ P. P. aj čestné vyhlásenia osôb, je zrejmé z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného, že aj týmito sa žalovaný zaoberal, tieto neakceptoval ako dôkazy preukazujúce, že stavebné práce, ktoré daňovému subjektu fakturoval P. P. boli skutočne realizované P. P., vzhľadom na ostatné zistenia žalovaného, resp. správcu dane.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 224 ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov odvolacieho konania nepriznal. Neúspešný žalobca nemá právo na náhradu trov konania a žalovanému ich náhrada neprináleží zo zákona.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z.z., Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1.7.2016.

Dňom 1.7.2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z.z., Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

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

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

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z.).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.