

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/5/2016  
Identifikačné číslo spisu: 4015201184  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.10.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4015201184.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a z členov senátu JUDr. Eriky Šobichovej a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu: S.F.H., s.r.o., Gúgska 13 B, 940 01 Nové Zámky, IČO: 36 526 002, právne zastúpený: AK H.I.F., spol. s r.o., Radvanská 1, 811 01 Bratislava, IČO: 47 235 209, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/164477/2015/4989 zo dňa 20.4.2015, o odvolaní žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/27/2015 - 65 zo dňa 23.6.2016, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/27/2015 - 65 zo dňa 23. júna 2016 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi sa náhrada trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre rozhodnutie žalovaného pod č. 1100301/1/164477/2015/4989 zo dňa 20.4.2015 zrušil podľa § 205j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň zaviazal žalovaného na náhradu trov konania vo vzťahu k žalobcovi.

Z obsahu administratívneho spisu žalovaného mal súd za preukázané, že správca dane vykonal u daňového subjektu S.F.H., s.r.o., so sídlom Gúgska 13, Nové Zámky, IČO: 36 526 002 daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2008 a na dani z príjmov právnickej osoby za rok 2008 a o jej výsledku vyhotovil protokol č. 9412401/5/1750998/2012 zo dňa 16.7.2012, ktorý bol kontrolovanému daňovému subjektu doručený dňa 18.7.2012 spolu s výzvou č. 9412401/5/1751046/2012 zo dňa 16.7.2012 na vyjadrenie sa k protokolu a na jeho prerokovanie. Kontrolovaný daňový subjekt v zákonnej lehote ôsmich pracovných dní nepodal písomné vyjadrenie k protokolu. Písomné vyjadrenie k protokolu zo dňa 31.7.2012 bolo správcovi dane doručené až dňa

1.8.2012, t.j. po zákonom stanovenej lehote na podanie písomného vyjadrenia sa k protokolu. Lehota na podanie písomného vyjadrenia uplynula dňa 30.7.2012. Keďže kontrolovaný daňový subjekt túto lehotu zmeškal, správca dane písomné vyjadrenie k protokolu považoval za bezpredmetné. Vo výzve správca dane určil deň prerokovania protokolu na deň 23.08.2012. Dňa 23.08.2012 sa kontrolovaný daňový subjekt dostavil k správcovi dane za účelom prerokovania protokolu z predmetnej daňovej kontroly, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412401/5/2304349/2012 zo dňa 23.8.2012. Protokol bol s kontrolovaným daňovým subjektom prerokovaný dňa 23.8.2012. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane vo vyrubovacom konaní vydal dodatočný platobný výmer č. 9412401/5/2324155/2012 zo dňa 27.8.2012, ktorým bol za zdaňovacie obdobie november 2008 vyrubený rozdiel dane v sume 7.272,12 eur. Proti uvedenému dodatočnému platobnému výmeru podal kontrolovaný daňový subjekt odvolanie. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán na základe námietok uvedených v odvolaní, rozhodnutím č. 1100301/1/1283628/2012/4989 zo dňa 10.12.2012 zrušilo dodatočný platobný výmer správcu dane č. 9412401/5/2324155/2012 zo dňa 27.8.2012 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že uvedený dodatočný platobný výmer je nepreskúmateľný pre nedostatočne zistený a odôvodnený skutkový stav vo veci. Zároveň odvolací orgán zaviazal správcu dane doplniť dokazovanie a vysporiadať sa s námietkami kontrolovaného daňového subjektu. Následne správca dane vo vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie č. 9412402/5/1380102/2013 zo dňa 11.4.2013, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 7.272,12 eur. Splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu podal proti uvedenému rozhodnutiu odvolanie zo dňa 7.5.2013. V odvolacom konaní Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán na základe námietok uvedených v odvolaní, rozhodnutím č. 1100301/1/334674/2013/4989 zo dňa 15.7.2013 zrušilo rozhodnutie správcu dane č. 9412402/5/1380102/2013 zo dňa 11.4.2013 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že správca dane nerešpektoval právny názor odvolacieho orgánu a nedoplnil dokazovanie v rozsahu potrebnom pre správne určenie daňovej povinnosti. Správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní vykonal dokazovanie, a na základe zistení vydal rozhodnutie č. 9412402/5/1735563/2014/1976 zo dňa 5.5.2014, ktorým vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 7.272,12 eur. Splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu proti uvedenému rozhodnutiu podal dňa 27.5.2014 odvolanie. V odvolacom konaní Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán na základe námietok uvedených v odvolaní, rozhodnutím č. 1100301/1/395076/2014/4989 zo dňa 4.9.2014 opäť zrušilo rozhodnutie správcu dane č. 9412402/5/1735563/2014/1976 zo dňa 5.5.2014 a vec vrátilo na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu, že rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov a nedostatočne zistený skutkový stav. Správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie č. 9412402/5/1953082015 zo dňa 27.1.2015, ktorým kontrolovanému daňovému subjektu vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 7.272,12 eur. Proti uvedenému rozhodnutiu splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu podal odvolanie. Splnomocnený zástupca kontrolovaného daňového subjektu v odvolaní v jeho II. časti - dôvody odvolania uvádzal, že rozhodnutie prvostupňového orgánu je nesprávne, pretože je v rozpore so skutkovým stavom, hodnotenie dôkazov bolo urobené bez akceptovateľného racionálneho základu tak, že z nich nevyplývajú prijaté skutkové závery, právne závery správcu dane nie sú v súlade s vykonaným dokazovaním, skutkovými a právnymi zisteniami, rozhodnutie prvostupňového orgánu je nezrozumiteľné. Finančné riaditeľstvo SR ako odvolací orgán odvolaním napadnuté rozhodnutie preskúmalo, a zistilo tento skutkový stav:

Predmetnou daňovou kontrolou správca dane zistil, že kontrolovaný daňový subjekt si v kontrolovanom zdaňovacom období november 2008 uplatnil odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov na základe dodávateľských faktúr: č. 08/11/27/01 zo dňa 27.11.2008, č. 08/11/27/02 zo dňa 27.11.2008 a č. 08/11/27/03 zo dňa 27.11.2008 vyhotovených spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., Kukučínova 7, Košice ako dodávateľom. Uvedenými faktúrami boli fakturované stavebné práce a stavebný materiál v celkovej sume 1.372.131 Sk (45.546,42 eur), z toho základ dane v sume 1.153.051 Sk (38.274,30 eur) a 19 % DPH v sume 219.080 Sk (7.272,12 eur), K uvedeným faktúram boli predložené doklady: „súpisy vykonaných prác a dodávok“, zmluva o spolupráci zo dňa 3.9.2008 uzatvorená medzi spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. ako zhotoviteľom a kontrolovaným daňovým subjektom S.F.H., s.r.o. ako objednávateľom, zmluvy o dielo uzatvorené dňa 3.9.2008 medzi kontrolovaným daňovým subjektom

S.F.H., s.r.o. ako objednávateľom a spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. ako zhotoviteľom, ktorých predmetom bolo vykonanie rekonštrukcie ustajňovacích priestorov pre HD a výstavba pôrodnice Mikuláš, vykonanie stavebných prác na prístreškoch pre objemové krmivo Jasová. Podľa výpisu z Obchodného registra Okresného súdu Košice I, spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. (dodávateľ kontrolovaného daňového subjektu) bola dňa 30.11.2011 ex offio vymazaná. Správca dane za účelom preverenia skutočného dodania fakturovaných stavebných prác a stavebného materiálu deklarovaného vyššie uvedenými dodávateľskými faktúrami vyhotovených spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., v zmysle záverov rozhodnutia Finančného riaditeľstva ako odvolacieho orgánu konal vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 a v rámci vyrubovacieho konania vypočul svedkov (Ing. H. G. 2x, Ing. M. O., A. E., K. E., C. L.), ktorých navrhol kontrolovaný daňový subjekt, v súvislosti so stavebnými prácami deklarovanými preverovanými dodávateľskými faktúrami. Okrem svedkov navrhnutých kontrolovaným daňovým subjektom, správca dane vypočul ako svedka aj konateľa kontrolovaného daňového subjektu S.F.H., s.r.o., Ing. E. T..

Správca dane v ďalšom vyrubovacom konaní opakovane vypočul svedka D. W., bývalého konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. v súvislosti s vykonaním prác, ktoré boli deklarované preverovanými vyhotovenými spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. pre kontrolovaný daňový subjekt, o čom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní. O priebežných výsledkoch dokazovania vo vyrubovacom konaní bol kontrolovaný daňový subjekt informovaný listom č. 941202/5/43448/2015 zo dňa 12.1.2015, ktorý bol splnomocnenému zástupcovi kontrolovaného daňového subjektu doručený dňa 19.1.2015. Správca dane na základe uvedených dôkazov vyvodil záver, že nie je preukázaný nárok na odpočítanie dane na základe dodávateľských faktúr: č. 08/11/27/01 zo dňa 27.11.2008, č. 08/11/27/02 zo dňa 27.11.2008 a č. 08/11/27/03 zo dňa 27.11.2008 vyhotovených spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. podľa § 49 ods. 1 a § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, pretože nie je preukázané, že uskutočnené stavebné práce boli skutočne dodané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. a bolo preukázané, že preverované faktúry nevystavila a stavebné práce v zmysle nich nevykonala osoba uvedená na preverovaných dokladoch. Kontrolovaný daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH. Na základe uvedených skutočností správca dane neuznal odpočítanie dane v celkovej sume 7.272,12 eur (219.080 Sk) uplatnené v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2008 na základe sporných dodávateľských faktúr vyhotovených spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. pre kontrolovaný daňový subjekt. Odvolací orgán po vyhodnotení uvedených svedeckých výpovedí mal za to, že svedecké výpovede svedkov: C. L., K. E., M. O., A. E. a Ing. H. G. nie je možné považovať za relevantný dôkaz preukazujúci vykonanie fakturovaných prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., pretože z nich jednoznačne a nespochybniteľne nevyplýva, že preverované stavebné práce boli skutočne vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o.; tvrdenia svedkov sú len všeobecné tvrdenia, nepodložené žiadnymi dôkazmi a vierohodne nepreukazujú, že preverované stavebné práce boli skutočne vykonané a dodané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. tak, ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry vyhotovené uvedenou spoločnosťou pre odvolávajúceho sa.

K námietkam týkajúcich sa výpovedí svedka D. W., odvolací orgán uviedol, že je pravdou, že pri ústnom pojednávaní konanom dňa 4.12.2012 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9712401/1/680544/2012 zo dňa 4.12.2012) svedok D. W. potvrdil, že spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. poskytla pre odvolávajúceho sa práce uvedené na preverovaných faktúrach, ale k týmto tvrdeniam nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by vierohodným spôsobom preukazovali vykonanie stavebných prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. tak, ako to deklarujú ňou vyhotovené preverované faktúry pre kontrolovaný daňový subjekt. Pri hodnotení zisteného skutkového stavu vo veci správca dane zohľadnil a zhodnotil všetky skutočnosti, ktoré počas konania vyšli najavo, ktoré vyhodnotil tak, že vierohodne nepreukazujú, že preverované stavebné práce vykonala spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. tak, ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry vyhotovené uvedenou spoločnosťou pre odvolávajúceho sa. Poukázal na ust. § 250j ods. 2 písm. c/, d/ OSP podľa ktorého, súd zruší napadnuté rozhodnutie správneho orgánu a podľa okolností aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému správnenému orgánu na ďalšie konanie, ak po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu v medziach žaloby dospel k záveru, že:

- zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci; rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd ďalej konštatoval, že z obsahu napadnutého rozhodnutia ako aj z obsahu predloženého

administratívneho spisu vyplýva, žalobca na preukázanie existencie materiálneho plnenia zo strany spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. predložil dostatočné množstvo dôkazov (faktúry, zmluvu o spolupráci zo dňa 3.9.2008, zmluvu o dielo zo dňa 3.9.2008, vzájomne odsúhlasené súpisy vykonaných prác, stavebné denníky a pod.), a zároveň bolo vykonané dokazovanie výsluchom svedkov (Ing. G., Ing. O., A. E., K. E., C. L.). Z uvedených listinných dôkazov ako aj svedeckých výpovedí vyplýva, že dodanie tovaru a služieb špecifikovaných na preverovaných faktúrach, bolo aj v skutočnosti zrealizované - teda došlo k reálnemu (nie fiktívnemu) plneniu, ktoré vychádzajúc z vyššie uvedených dôkazov s veľkou pravdepodobnosťou zrealizovala spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o.. Žalovaný, resp. správny orgán prvého stupňa svoje rozhodnutie založili na závere, že žalobca nepreukázal, že stavebné práce boli vykonané touto spoločnosťou, správca dane vykonanie týchto prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. spochybnil, pričom tvrdí, že rozsiahlym dokazovaním bolo preukázané, že stavebné práce neboli dodané a vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o.. Tento jeho záver má vyplývať z výpovede svedka D. W. - konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., ako aj s poukazom na korešpondenciu správcu dane s Prezídium policajného zboru národnej kriminálnej agentúry, národnej jednotky finančnej polície, expozitúry Banská Bystrica. Taktiež z výpovedí najmä svedkov G. a E. dospel správca dane k záveru, že hoci obaja svedkovia vykonanie prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. potvrdili, ale k svojim tvrdeniam nepredložili žiadne dôkazy. Uviedol, že takýto záver správcu dane ako aj žalovaného je v rozpore s ust. § 24 a 25 Daňového poriadku, ktorý okrem iných už samotnú svedeckú výpoveď považuje za dôkaz. Správca dane vo svojom rozhodnutí neuviedol, aké ďalšie dôkazy mali menovaní svedkovia predložiť, aby bolo možné ich výpovede považovať za vierohodné. V tomto smere súd poukázal na to, že, že hlavne u svedkov G. a E. nebolo dokazovanie vedené v súlade s ust. § 24 ods. 2 Daňového poriadku, keď správca dane dokazovanie ich výsluchom (v prípade ak mal o ich vierohodnosti pochybnosti), nevykonával tak, aby skutočnosti dôležité pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie. Správca dane mohol pri ich výsluchu zistiť kladením otázok detailnejšie podrobnosti ohľadom dodávateľa stavebných prác, resp. prečo si myslia, že tieto stavebné práce vykonávala práve spoločnosť deklarovaná na faktúrach ako dodávateľ. Taktiež vytkol správne orgánu prvého stupňa, že dôslednejšie neodstraňoval rozpory vo výpovediach svedka W., resp. že nevykonával konfrontáciu svedkov W. a konateľa žalobcu Ing. T., resp. že sa nedostatočne vysporiadal s otázkou poukázania platieb zo strany žalobcu na účet spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o.. V tomto smere súd prisvedčil žalobcovi, ktorý tvrdil (s poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011), že pokiaľ je nesporná existencia nakúpeného tovaru - v danom prípade dodaného plnenia - a daňový subjekt vlastné dôkazné bremeno vyčerpal, je na správcovi dane, aby tieto skutočnosti verifikoval, prípadne, aby preukázal opak. Súd preto dospel k záveru, že závery správcu dane ako i žalovaného z vykonaného dokazovania jednoznačne nevyplývajú, a dôvody uvedené v napadnutom rozhodnutí sú pre prijatie takéhoto záveru nepostačujúce. Keďže žalobca bol v konaní pred súdom úspešný, súd mu priznal v súlade s ust. § 250k ods. 1 OSP právo na náhradu trov konania.

Proti predmetnému rozsudku v zákonom stanovenej lehote podal odvolanie žalovaný.

Žalovaný nesúhlasil s vysloveným právnym názorom súdu a uvádzal nasledovné :

Skutočnosť, že žalobca predložil prvotné doklady, na ktorých je uvedená spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. ešte neznamena, že tieto práce uvedená spoločnosť aj reálne vykonala a dodala. Ako vyplýva z predloženého administratívneho spisu, bývalý konateľ spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., D. W., pri ústnych pojednávaniach bol správcou dane v zmysle ustanovenia § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov poučený o možnosti odoprieť výpoveď, o povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede. Napriek poučeniu tvrdil, že spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. poskytla pre žalobcu práce uvedené na preverovaných faktúrach; účtovné prípady boli zaúčtované do výnosov (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9712401/1/680544/2012 zo dňa 4.4.2012), čo sa však nezakladá na pravde, pretože podľa zistení správcu dane spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. nepodala daňové priznanie na daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2008, to znamená, že výnosy z preverovaných faktúr za stavebné práce priznané neboli. Svedok D. W. si nepamätal ani meno a priezvisko účtovníčky, ktorá viedla účtovníctvo spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o.. V ďalších výpovediach sa svedok D. W. vyjadril, že na preverovaných dokladoch nie je jeho podpis, s predloženými preverovanými dokladmi neprišiel v minulosti do styku, ani ich nevystavil (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9801403/5/5652916/2013 zo

dňa 19.12.2013). K preverovaným finančným prostriedkom na účte spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. sa nevedel vyjadriť, nemal žiadne vedomosti o aké peniaze išlo, tvrdil, že s nimi nedisponoval a ani nikomu nezriadil dispozičné právo nakladať s peniazmi na účte; nemal vedomosť o tom, kto s týmito peniazmi nakladal (zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9801403/5/877014/2014 zo dňa 7.3.2014). Dňa 27.11.2014 sa do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9801404/5/5218674/2014 zo dňa 27.11.2014 opakovane vyjadril, že on ako osoba nič nevystavoval ani nič nepodpisoval; za spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. nič nedojednávával; konateľa spoločnosti S.F.H., s.r.o. Ing E. T. nepozná; na bankový účet č. XXXXXXXXXXX/XXXX nič nevkladal ani nič z neho nevyberal; účet založil, ale nikomu nedával právo nakladať s účtom; z akých zdrojov pochádzala finančná hotovosť na uvedenom bankovom účte nevedel uviesť.

Aj zo svedeckých výpovedí D. W., konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., ktorý ako svedok vypovedal pred orgánmi činnými v trestnom konaní vyplýva, že nijaké faktúry, dodacie listy ani pokladničné doklady nevystavil, nedojednal nijaké obchody v mene spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. a nijakej spoločnosti ani tovar nedodal. Ďalej vo svojej výpovedi uviedol, že nevykonával nijakú činnosť a nechal, aby sa na jeho spoločnosť neoprávnene uplatňovali nadmerné odpočty DPH. K výberom finančnej hotovosti uviedol, že mala byť vyberaná inými osobami (list PZ č. ČVS:PPZ-590/NKA-FP-ST-2012 zo dňa 15.4.2014). Finančné prostriedky z účtu spoločnosti okrem jedného prípadu, kedy vyberal čiastku 100.000 Sk, nevyberal. Na vyberanie finančných prostriedkov z firemného účtu podpísal len čisté nevypísané výberové lístky (list PZ č. ČVS: PPZ-590/NKA-FP-ST-2012 zo dňa 9.12.2014).

Z uvedených vyjadrení D. W., bývalého konateľa FABER-PLUS, s.r.o. teda vyplýva, že spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. nevykonala preverované stavebné práce pre žalobcu tak, ako to deklarujú preverované faktúry. Preverované faktúry nevyhotovil a nijaké obchody v mene spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. nedojednal.

Žalovaný poukázal na skutočnosť, že v čase vyhotovenia preverovaných faktúr D. W. bol konateľom spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o.. V zmysle ustanovení Obchodného zákonníka konateľ je štatutárnym orgánom, ktorého právom a povinnosťou je riadiť spoločnosť a za spoločnosť konať. Konateľovi z postavenia štatutárneho orgánu vyplývajú povinnosti zakotvené v ustanoveniach Obchodného zákonníka (napr. § 13, § 64, § 112, § 113a § 133 až § 136, § 145 a podobne). Povinnosťou konateľa je okrem iného zabezpečiť riadne aj vedenie predpísanej evidencie a účtovníctva, vedenie evidencie o uzatvorených obchodných transakciách (§ 135 Obchodného zákonníka). Konateľ je povinný svoju pôsobnosť vykonávať s odbornou starostlivosťou a v súlade so záujmami spoločnosti (§ 135a Obchodného zákonníka). Ďalej uviedol, že ani z výpovedí svedkov (Ing. H. G., Ing. M. O., A. E., K. E., C. L.) nevyplýva, že preverované stavebné práce vykonala spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o.. Svedkovia vo svojich výpovediach tak, ako to vyplýva z predloženého administratívneho spisu a obsahu žalobou napadnutého rozhodnutia uviedli len všeobecné tvrdenia, ktoré ale vierohodne, jednoznačne a nespochybniteľne nepreukazujú, že preverované stavebné práce boli reálne vykonané a dodané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. tak, ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry vyhotovené uvedenou spoločnosťou pre žalobcu.

Svedok C. L. vo svojej výpovedi netvrdil, že stavebné práce boli vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o.. Uviedol len, že stavebné práce boli vykonané podľa projektu a bol vypracovaný Protokol PPA, platby boli realizované bankovými prevodmi (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412402/5/4366997/2013 zo dňa 25.9.2013), čo ale nepreukazuje, že preverované stavebné práce boli vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o.. Svedok K. E. vo svojej výpovedi (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412402/5/5060932/2013 zo dňa 12.11.2013) nepotvrdil, že stavebné práce vykonala spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o.. Uviedol, že stavebné práce boli vykonané, ale kto presne sa podieľal na ich realizácii nevedel uviesť. Kontroloval kvalitu prevedených prác; ľudí od spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. nepoznal a nepoznal ani D. W.. Svedok Ing. M. O. svojou výpoveďou tiež jednoznačne a nespochybniteľne nepotvrdil, že stavebné práce boli vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o.. Uviedol, že ich „mohla“ vykonať spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412402/5/5081248/2013 zo dňa 13.11.2013). Svedok A. E. vo svojej výpovedi (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412402/5/5056272/2013 zo dňa 12.11.2013) síce uviedol, že stavebné práce boli vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., ale nie je zjavné, ako dospel k tomuto záveru, keď zamestnancov spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. nepozná a nepozná ani konateľa uvedenej spoločnosti; nepozná ľudí, ktorí mali preverované stavebné práce vykonať. Jeho tvrdenia sú všeobecné tvrdenia bez

predloženia dôkazov (napr. zoznamu ľudí, ktorí preverované stavebné práce vykonali), ktoré by jednoznačne a nespochybniteľne preukazovali, že stavebné práce skutočne vykonala spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o.. Svedok Ing. H. G. vo svojich výpovediach (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9412402/5/5082934/2013 zo dňa 13.11.2013 a č. 9412402/5/173904/2014 zo dňa 16.1.2014) uviedol, že nepozná konkrétnych pracovníkov spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. a nepozná ani konateľa uvedenej spoločnosti; vie len to, že predmetné stavebné práce boli vykonané, ale nevie jednoznačne uviesť, kým boli vykonané. Zaujímalo ho len to, či sú práce vykonané podľa kvality a množstva. Keďže svedok nevedel preukázať, ktoré stavebné práce vykonala spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o., pretože nekontroloval, ktoré práce boli skutočne vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., jeho výpoveď jednoznačne a nespochybniteľne nepreukazuje, že stavebné práce boli skutočne vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o..

Žalovaný k svojmu záveru, že žalobca nepreukázal, že preverované stavebné práce boli reálne vykonané a dodané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., uvedenou na preverovaných faktúrach ako dodávateľ a že správca dane vykonanie preverovaných stavebných prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. spochybnil, dospel nielen na základe výpovede svedka D. W., konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. v čase vyhotovenia preverovaných faktúr, ale aj na základe vyhodnotenia výpovedí všetkých svedkov (C. L., K. E., M. O., A. E. a Ing. H. G.), a teda nielen na základe výpovedí svedkov Ing. H. G. a A. E. tak, ako to uvádza súd v predmetnom rozsudku. Žalovaný zastáva názor, že jeho vyššie uvedený záver nie je v rozpore s ustanovením § 24 a § 25 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov z týchto dôvodov:

V zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 citovaného zákona 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.

Z obsahu žalobou napadnutého rozhodnutia ako aj z predloženého administratívneho spisu vyplýva, že správca dane postupoval v súlade s citovaným ustanovením zákona, keď v daňovej kontrole preveroval oprávnenosť uplatnenia odpočítania dane z preverovaných faktúr od spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. uvedenej na nich ako dodávateľ a za tým účelom vykonal dokazovanie a to, zaslal dožiadania (č. 9412401/ODK8/1069/2012/Tá,Zá a č. 9412401/ODK8/1068/2012/Tá,Zá), v ktorých žiadal miestne príslušných správcov dane o vypočítanie už bývalých konateľov spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., D. G. a G. G. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9800404/385438/2012 a zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9800404/86858/2012, obidve zo dňa 8.3.2012) a vypočul D. W., ktorý bol v čase preverovaných faktúr konateľom spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9712401/1/680544/2012 zo dňa 4.4.2012). Následne vo vyrubovacom konaní správca dane vypočul žalobcom navrhovaných svedkov Ing. H. G. 2x, Ing. M. O., A. E., K. E., C. L., pričom ústnych pojednávaní so svedkami sa žalobca, resp. jeho splnomocnený zástupca zúčastnil a využil svoje právo položiť svedkom otázky. V zmysle ustanovenia § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov správca dane je povinný poučiť svedka pred vypočítaním o možnosti odoprieť výpoveď, o povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamĺčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede. Cieľom s výsluchu svedka je získanie úplnej a vierohodnej výpovedi o stave danej veci tak, ako bola svedkom vnímaná a následne ústne reprodukováná. V zmysle citovaného ustanovenia § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov správca dane pri ústnych pojednávaniach svedkov poučil, avšak z vyššie uvedených výpovedí svedkov (C. L., K. E., M. O., A. E. a Ing. H. G.) vyplýva, že ich výpovede nie je možné považovať za relevantný dôkaz preukazujúci vykonanie fakturovaných prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. a to, z dôvodu, že vyjadrenia svedkov sú len všeobecné tvrdenia, ktoré ale vierohodne, jednoznačne a nespochybniteľne nepreukazujú, že preverované stavebné práce boli skutočne vykonané a dodané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. tak, ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry. K tvrdeniu súdu, že správca dane vo svojom rozhodnutí neuviedol, aké ďalšie dôkazy mali menovaní svedkovia predložiť, aby bolo možné ich výpovede považovať za vierohodné, žalovaný uvádza, že svedkovia nepredložili žiadne dôkazy (napr. menné zoznamy ľudí, ktorí vykonávali preverované stavebné práce; doklady o preprave, neuviedli, ktoré konkrétne práce boli vykonané;...).

2. Súd v odôvodnení predmetného rozsudku poukázal, že „...hlavne u svedkov G. a E. nebolo dokazovanie vedené v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 Daňového poriadku, keď dokazovanie ich výsluchom (v prípade ak mal o ich vierohodnosti pochybnosti), nevykonával tak, aby skutočnosti dôležité

pre správne určenie dane boli zistené čo najúplnejšie“.

„Správca dane mohol pri ich výsluchu zistiť kladením otázok detailnejšie podrobnosti ohľadom dodávateľa stavebných prác, resp. prečo si myslia, že tieto stavebné práce vykonávala práve spoločnosť deklarovaná na faktúrach ako dodávateľ“. Žalovaný nesúhlasí s uvedeným právnym názorom súdu a uvádza:

Ako už bolo vyššie uvedené správca dane pri dokazovaní postupoval v súlade s ustanovením § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, viedol dokazovanie, pričom dbal, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nebol pritom viazaný iba návrhmi žalobcu. Žalovaný zastáva názor, že dokazovanie bolo dostatočné a vypočutí svedkovia A. E. a Ing. H. G. ako aj ďalší boli v zmysle citovaného ustanovenia § 25 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov povinný vypovedať pravdivo a nič nezamlčať. Avšak v danej veci je podstatné to, že svedok D. W., ako bývalý konateľ spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. vypovedal tak, pred správcom dane ako aj pred orgánmi činnými v trestnom konaní, že preverované faktúry, dodacie listy ani pokladničné doklady nevystavil, nedojednal nijaké obchody v mene spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. a nijakej spoločnosti ani tovar nedodal. Výpovede svedka D. W., ako bývalého konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., tak spochybnili vierohodnosť výpovedí svedkov A. E. a Ing. H. G. ako aj vierohodnosť žalobcom predložených dokladov a v nich uvedených údajov. Výpovede svedka žalovaný považuje za relevantný dôkaz, pretože D. W., v čase vyhotovenia preverovaných faktúr, ako konateľ a štatutárny orgán spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. uvedenú spoločnosť zastupoval a v jej mene konal.

3. Súd v odôvodnení predmetného rozsudku ďalej uvádza, že správny orgán prvého stupňa dôslednejšie neodstraňoval rozpory vo výpovediach svedka D. W., resp. nevykonal konfrontáciu svedkov D. W. a konateľa žalobcu Ing. E. T., resp., že sa nedostatočne vysporiadal s otázkou poukázania platieb zo strany žalobcu na účet spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o.. Žalovaný nesúhlasí s uvedeným právnym názorom súdu, pretože správca dane poukázanie platieb žalobcu preveroval v rámci súčinnosti s bankou Sberbank Slovensko, a.s. (Výzva č. 9412402/5/5361284/2013 zo dňa 2.12.2013, doplnenie výzvy č. 9412402/5/79418/2014 zo dňa 9.1.2014, Stanovisko č. 24692-2360-14 zo dňa 2.1.2014, Podanie správy - súčinnosť č. 24692-2360-14 zo dňa 4.2.2014) a zistil, že majiteľom bežného účtu č. XXXXXXXXXXX/XXXX, na ktorý boli pripísané finančné čiastky (úhrady preverovaných faktúr) bola spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. Finančné prostriedky pripísané v prospech uvedeného účtu následne vyberal v hotovosti D. W., OP č. E.. Okolnosti týchto výberov a disponovanie s predmetným bankovým účtom správca dane preveroval prostredníctvom doplneného dožiadania č. 9412402/5/520606/2014 zo dňa 10.2.2014 miestne príslušného správcu dane. Výsledkom preverovania bolo, že, D. W. pri ústnom pojednávaní do zázpisnice o ústnom pojednávaní č. 9801403/5/877014/2014 zo dňa 7.3.2014 uviedol, že k preverovaným finančným prostriedkom na účte spoločnosti sa nevie vyjadriť, nemá žiadne vedomosti o aké peniaze išlo, on s nimi nedisponoval a ani nikomu nezriadil dispozičné právo nakladať s peniazmi na účte; nemá vedomosť o tom, kto s týmito peniazmi nakladal (odpoveď správcu dane č. 9801403/5/884728/2014 zo dňa 7.3.2014 na doplnené dožiadanie). D. W., bývalý konateľ spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. pri jeho vypočutí ako svedka orgánmi činnými v trestnom konaní, k finančným prostriedkom na účte uviedol, že finančné prostriedky z účtu spoločnosti okrem jedného prípadu, kedy vyberal čiastku 100.000 Sk nevyberal. Na vyberanie finančných prostriedkov z firemného účtu podpísal len čisté nevypísané výberové lístky (list PZ, NaKA, Banská Bystrica ČVS: PPZ-590/NKA-FP-ST-2012 zo dňa 9.12.2014)

4. Súd v odôvodnení predmetného rozsudku tiež uvádza, že „...prisvedčil žalobcovi, ktorí tvrdí (s poukazom na rozsudok NS SR sp. zn. 3Sžf/1/2011), že pokiaľ je nesporná existencia nakúpeného tovaru - v danom prípade dodaného plnenia - a daňový subjekt vlastné dôkazné bremeno vyčerpá, je na správcovi dane, aby tieto skutočnosti verifikoval, prípadne, aby preukázal opak“. Žalovaný nesúhlasí s uvedeným právnym názorom súdu a uvádza, že dokazovanie ako procesný inštitút, ktorý má za cieľ zistiť objektívne skutočnosti, rozhodujúce pre správne určenie dane alebo inej povinnej peňažnej platby ukladanej a vyberanej podľa zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov. Zákon o správe daní neukladá správcovi dane získavať dôkazy preukazujúce tvrdenia žalobcu, ale žalobcovi dáva právo predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia. Správca dane viedol dokazovanie v zmysle ustanovenia § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, podľa ktorého 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. Správca dane v zmysle § 24 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov, podľa ktorého správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Správca dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov citovaného zákona ako dôkaz použil 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. V tejto súvislosti žalovaný opakovane ako aj vo vyjadrení k žalobe poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.6.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR, č. k. III.ÚS 78/2011-17 z 23.2.2011, v zmysle ktorého dôkazné bremeno je na žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, resp. § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov v spojení s § 49 ods. 1, 2, § 51 zákona o DPH).

V danom prípade vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že stavebné práce neboli vykonané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. tak, ako to deklarujú preverované dodávateľské faktúry. Vierohodnosť predložených dokladov bola preverovaním správcu dane (výsluchom bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti, výsluchmi svedkov navrhnutých žalobcom) spochybnená. Žalobca vykonanie stavebných prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. ako deklarovanej dodávateľom vierohodným a nespochybniteľným dôkazom nepreukázal a pochybnosti správcu dane nevyvrátil. Je vecou žalobcu -jeho podnikateľského rizika, aby znášal dôsledky tohto konania. Pri uzatváraní obchodov si mal dostatočne zistiť a overiť dôveryhodnosť svojho obchodného partnera, inak sa vystavuje riziku neuznania takýchto výdavkov (odpočítaniu dane) zo strany daňových orgánov (rozsudok NS SR sp. zn. 8Sžf/9/2012).

5. Súd v u predmetnom rozsudku uviedol, že „...závery správcu dane ako aj žalovaného z vykonaného dokazovania jednoznačne nevyplývajú, a dôvody uvedené v napadnutom rozhodnutí sú pre prijatie takéhoto záveru nepostačujúce“.

Žalovaný nesúhlasí s uvedeným záverom súdu a zastáva názor, že vykonané dokazovanie správcu dane bolo dostatočné a v súlade s ustanovením § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov a postup správcu dane bol v súlade s ustanovením § 3 citovaného zákona. Z dôkazov predložených v administratívnom spise vyplývajú závery žalovaného. Tiež dôvody uvedené v napadnutom rozhodnutí sú podľa názoru žalovaného dostatočné pre prijatie záveru žalovaného uvedeného v napadnutom rozhodnutí. Na základe uvedených skutočností žalovaný trvá na svojom žalobou napadnutom rozhodnutí č. 1100301/1/164477/2015/4989 zo dňa 20.4.2015, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane - Daňového úradu Nitra č. 9412402/5/195308/2015 zo dňa 27.1.2015, navrhuje žalobu zamietnuť a žalobcu zaviazat' znášať trov konania zo svojho.

K odvolaniu žalovaného sa písomne vyjadril žalobca písomným podaním, uviedol, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S/27/2015 z 23.6.2016 považuje za správny a zákonný z dôvodov, ktoré uviedol v odôvodnení rozsudku. Preto navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre sp. zn. 26S/27/15 z 23.6.2016 ako vecne správny potvrdil.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP, § 246c ods. 1 veta prvá OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a po oboznámení sa so spisovým materiálom dospel k záveru, že odvolaniu žalovaného nemožno priznať úspech a rozsudok krajského súdu je vecne správny.

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 a 2 OSP).

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 OSP (§ 247 ods. 1 OSP).

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

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá OSP). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na závažnosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

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

Podľa § 219 ods. 1 OSP 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 (§ 219 ods. 2 OSP).

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu najvyšší súd s prihliadnutím na § 219 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP konštatuje, že nezistil dôvod, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s rozsudkom krajského súdu stotožňuje v prevažujúcom rozsahu a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci, najvyšší súd sa vo svojom odôvodnení obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenie svojich zistení a záverov z konania odvolacieho.

Predmetom posúdenia s ohľadom na vymedzenie odvolacích dôvodov žalovaného bolo zo strany najvyššieho súdu posúdiť, či krajský súd napadnutým rozsudkom rozhodol správne, keď dospel k záveru, že závery správcu dane ako aj žalovaného z vykonaného dokazovania pred správnym orgánom jednoznačne nevyplývajú, dôvody uvedené v napadnutom rozhodnutí sú pre prijatie takéhoto záveru nepostačujúce, keď rozhodol o zrušení rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie

Daňového úradu Nitra č. 9412402/5/19538/2015 zo dňa 27.1.2015, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2008 v sume 7.272,12 euro. Predmetom preverovania bolo preverenie skutočného dodania fakturovaných stavebných prác a stavebného materiálu deklarovaného dodávateľskými faktúrami vyhotovených spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. č. 08/11/27/01 zo dňa 27.11.2008, č. 08/11/27/02 zo dňa 27.11.2008 a č. 08/11/27/03 zo dňa 27.11.2008, pričom uvedenými faktúrami boli fakturované stavebné práce a stavebný materiál v celkovej sume 1.372.131 Sk (45.546,42 eur), z toho základ dane 1.153.051 Sk (38.274,30 eur) 19 % DPH v sume 219.080 Sk (7.272,12 eur).

K uvedeným faktúram boli predložené doklady - súpisy vykonaných prác a dodávok, zmluva o spolupráci zo dňa 3.9.2008 uzatvorená medzi spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. ako zhotoviteľom a kontrolovaným daňovým subjektom - žalobcom ako objednávateľom, zmluva o dielo uzatvorenej dňa 3.9.2008 medzi žalobcom ako objednávateľom a spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o. ako zhotoviteľom, ktorých predmetom bolo vykonanie rekonštrukcie ustajňovacích priestorov pre HD a výstavba pôrodnice Mikuláš, vykonanie stavebných prác na prístreškoch pre objemové krmivo Jasová. Prvostupňový súd uviedol, a poukázal na to, že z napadnutého rozhodnutia aj z predloženého administratívneho spisu vyplynulo, že žalobca na preukázanie existencie materiálneho plnenia zo strany spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o. predložil dostatočné množstvo dôkazov a z uvedených dôkazov vyplýva, že dodanie tovaru a služieb špecifikovaných na preverovaných faktúrach bolo aj v skutočnosti realizované, teda došlo k reálnemu, nie fiktívnemu plneniu, ktoré vychádzalo z vyššie uvedených dôkazov, s veľkou pravdepodobnosťou zrealizovala spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o.. Pokiaľ žalovaný založil svoje rozhodnutie na závere, že žalobca nepreukázal, že stavebné práce boli vykonané touto spoločnosťou, správca dane spochybnil vykonanie týchto prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., podľa názoru súdu prvého stupňa takýto záver správcu dane aj žalovaného je v rozpore s § 24 a 25 Daňového poriadku, ktorý okrem iných už samotnú svedeckú výpoveď považuje za dôkaz. Správca dane neuviedol aké ďalšie dôkazy mali menovaní svedkovia predložiť, aby bolo možné výpovede považovať za vierohodné a taktiež uviedol, že hlavne u svedkov G. a E. nebolo dokazovanie vedené v súlade s § 24 ods. 2 Daňového poriadku, keď detailnejším kladením otázok mohol správca dane pri ich výsluchu zistiť, prečo si myslia, že tieto stavebné práce vykonávala práve spoločnosť deklarovaná na faktúrach ako dodávateľ. Taktiež uviedol, že žalovaný dôslednejšie neodstraňoval rozpory vo výpovediach svedka W. a nevykonal konfrontáciu svedkov W. a konateľa žalobcu Ing. T., resp. sa nedostatočne vysporiadal s otázkou poukázania platieb zo strany žalobcu na účet spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o..

Žalovaný v odvolaní uvedené závery krajského súdu namietal, mal za to, že žalobca nepreukázal vykonanie deklarovaných prác spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., pričom poukázal na nejednoznačnosť výpovedí svedkov v tom, že práce skutočne vykonala táto spoločnosť, ďalej poukázal na neobvyklosť okolností uzatvorenia a plnenia zmlúv so žalobcom, spôsob predkladania faktúr dodávateľa neznámymi osobami, nezistenými osobám za žalobcu. Žalovaný mal za to, že žalobca nepreukázal, že preverované stavebné práce boli reálne vykonané a dodané spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o., správca dane dospel k tomu záveru nielen na základe výpovede svedka D. W., konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., ale aj na základe vyhodnotenia výpovedí všetkých svedkov.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (zákon účinný do 30.11.2008), právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. (2) 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 § 19 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na

základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby. Ak je služba dodaná zahraničnou osobou z iného členského štátu alebo z tretieho štátu a osobou povinnou platiť daň v tuzemsku je príjemca služby podľa § 69 ods. 2 až 4, daňová povinnosť vzniká dňom vyhotovenia faktúry; ak faktúra nie je vyhotovená do konca tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná, daňová povinnosť vzniká posledným dňom tretieho kalendárneho mesiaca nasledujúceho po kalendárnom mesiaci, v ktorom bola služba dodaná.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. 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 § 24 ods. 1 až 4 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,
- 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.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

(4) Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Zákon o dani z pridanej hodnoty č. 222/2004 Z.z. vo svojich ustanoveniach § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 19 ods. 1, 2, § 51 ods. 1 písm. a/ stanovuje striktné podmienky, ktoré musia byť splnené na to, aby vznikol nárok na odpočítanie dane, preto dodávateľská faktúra, dodacie listy a ďalšie doklady ako dôkaz nestačia, ak nie sú podložené reálnym dodaním služby, v danom prípade dodaním stavebných prác a tovaru osobou uvedenou na dokladoch, t.j. spoločnosťou FABER-PLUS, s.r.o.. Uskutočnenie dodania tovaru alebo služby, vznik daňovej povinnosti a následne právo odpočítať daň, nie je možné deklarovať len po formálne stránke - dodávateľskou faktúrou, ale musí byť preukázané aj po obsahovej stránke a to reálnym preukázaním dodania tovaru alebo služby. Súd sa stotožňuje s názorom žalovaného, že v zmysle ustanovenia § 24 a 25 Daňového poriadku - zákona č. 563/009 Z.z. je dôkazné bremeno na žalobcovi, ktorý nesie dôkazné bremeno pri uplatnení práva na odpočítanie dane. Uvedené vyplýva aj z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.6.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.2.2011. Najvyšší súd opakovane vo viacerých veciach judikoval, že primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty a ktorý si tento nárok aj uplatnil, preto je povinnosťou žalobcu preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predložených žalobcom. Ak žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenie hodnoverne nepreukáže, t.j. že osoba uvedená ako dodávateľ na preverovaných dokladoch reálne službu a tovar dodala, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený. Uvedené

skutočnosti však nie sú v rozpore s rozhodnutím súdu prvého stupňa, ktorý zrušil rozhodnutie žalovaného s poukazom na § 250j ods. 2 písm. c/ a d/ OSP a to pre nedostatočne zistený skutkový stav vo veci a pre nedostatok dôvodov.

Ani podľa názoru najvyššieho súdu ako odvolacieho súdu záver žalovaného a správcu dane, že stavebné práce nevykonala a materiál nedodala pre žalobcu spoločnosť FABER-PLUS, s.r.o. nevyplýva z doposiaľ vykonaného dokazovania, preto sa stotožnil s názorom súdu prvého stupňa o nedostatočnom zistení skutkového stavu veci a nedostatku dôvodov. Rozhodnutie žalovaného a aj správcu dane bolo v predmetnej daňovej veci založené výslovne na zmenenej výpovedi svedka W., ako bývalého konateľa spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o., ktorý v prvotnej fáze daňového konania tvrdil, že stavebné práce pre spoločnosť žalobcu boli realizované, pričom o prevedení týchto prác svedčia nielen faktúry, zmluva o spolupráci zo dňa 3.9.2008, zmluva o dielo zo dňa 3.9.2008, vzájomne odsúhlasené súpisy vykonaných prác, stavebné denníky, ale aj výpovede viacerých svedkov. Správne konštatoval prvostupňový súd, že správca dane, resp. žalovaný neodstraňoval rozpory vo výpovedi svedka W. a nevykonal konfrontáciu svedka W. a konateľa žalobcu Ing. T. vzhľadom ku konkrétnej realizácii prác zo strany dodávateľskej spoločnosti FABER-PLUS, s.r.o..

Najvyšší súd považoval teda záver krajského súdu o tom, že závery správcu dane ako aj žalovaného z vykonaného dokazovania jednoznačne nevyplývajú, ako aj dôvody, že v napadnutom rozhodnutí sú pre prijatie takéhoto záveru za nepostačujúce za správny, pričom konštatuje, že ani odvolacie námietky žalovaného proti rozsudku krajského súdu nie sú spôsobilé tento záver spochybníť do takej miery, že by bolo nutné považovať tento rozsudok krajského súdu za nezákonný.

Keďže námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku prvého stupňa nie sú dôvodom pre zrušenie alebo zmenu rozsudku krajského súdu, odvolací súd rozhodol podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 druhá veta OSP tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 OSP a § 151 ods. 2 OSP tak, že v odvolacom konaní úspešnému žalobcovi, ktorý mal právo na náhradu trov konania, náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, nakoľko si žalobcu náhradu trov odvolacieho konania neuplatnil.

V súlade s ust. § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1.5.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.