

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/32/2016
Identifikačné číslo spisu: 1013200373
Dátum vydania rozhodnutia: 16.01.2018
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1013200373.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: IRES R + M, s.r.o., so sídlom Kavečianska cesta č. 41, Košice, IČO: 36 197 882, zastúpený: JUDr. Jánom Spišákom, advokátom s adresou advokátskej kancelárie Idanská č. 17, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu v daňovom konaní, na odvolanie žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach zo dňa 8. októbra 2015, č.k. 6S/58/2014-83, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 8. októbra 2015, č.k. 6S/58/2014-83, p o t v r d z u j e .

Žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/558414-1320346/2012/5309 zo 17.12.2012 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán podľa § 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len „správca dane“) č. 9800401/5/595457/2012/Ber z 29.05.2012 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

2. Prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vydal dodatočný platobný výmer, ktorým znížil žalobcovi nadmerný odpočet dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie február 2011 v tam uvedenej sume. Vyrubenie

rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že žalobca porušil § 49 ods. ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

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

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

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

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

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia a prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za hore uvedené zdaňovacie obdobie, vyhotovil protokol z daňovej kontroly č. 9800401/5/292113/2012/Ber z 09.05.2012 (ďalej len „protokol“) a po vyjadrení žalobcu k protokolu vypracoval dodatok č. 1 k protokolu č. 9800401/5/292113/2012/Ber zo dňa 24.05.2012 (ďalej len „dodatok“). Protokol a dodatok správca dane so žalobcom prerokoval 24.05.2012.

4. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry č. 1120002 zo dňa 28.02.2011 za opravu ležatej kanalizácie - vodovodného potrubia a betonáž spevnených plôch na objekte „Chata - Lieskovec, Tatranská Štrba“, vystavenej daňovým subjektom LEPASTAV, s.r.o., Košice (ďalej len „dodávateľ“). Konateľ dodávateľa sa v priebehu daňovej kontroly vyjadril, že túto zákazku vykonala ako subdodávateľ spoločnosť SLVP, s.r.o., Košice (ďalej len „SLVP, s.r.o.“ alebo „subdodávateľ“). Konateľ SLVP, s.r.o. sa vyjadril tak, že pre túto spoločnosť vykonala práce spoločnosť Metropolitan, s.r.o., Trebišov a materiál dodala spoločnosť SEPARA TRADE SLOVAKIA, s.r.o., Košice. Po ďalšom zisťovaní aj u týchto spoločností správca dane urobil záver, že žalobca neodstránil pochybnosti správcu dane a nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali, že predmetné stavebné práce vykonal dodávateľ uvedený na daňovom doklade, alebo ďalšie označené subdodávateľské spoločnosti.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

5. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Bratislave žalobu o preskúmanie právoplatného rozhodnutia a postupu správnych orgánov. Krajský súd v Bratislave na základe návrhu žalobcu postúpil vec z dôvodu vhodnosti podľa § 12 ods. 2 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v len „O.s.p.“) Krajskému súdu v Košiciach (ďalej len „krajský súd“), ktorý ďalej pokračoval v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 a nasl.), preskúmal napadnuté rozhodnutie v medziach žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.) a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Preto

ju podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania, pričom vyslovil právny názor, že správne orgány postupovali v súlade so zákonom, správne zistili skutkový stav, vec správne právne posúdili a rozhodnutia správnych orgánov sú riadne odôvodnené. Preto krajský súd nepovažoval za opodstatnené tvrdenie žalobcu, že rozhodnutia vykazujú znaky arbitrárnosti.

6. Krajský súd dospel k záveru, že žalobca nepreukázal zákonné podmienky pre odpočítanie dane.

7. Krajský súd nepovažoval za právne významnú námietku žalobcu, že správca dane ani žalovaný nevzali do úvahy listinné dôkazy predložené žalobcom ako prílohy k jeho vyjadreniu k protokolu o daňovej kontrole, pretože podľa krajského súdu tieto listinné dôkazy nemohli spochybniť skutkové zistenia správcu dane ohľadom ekonomickej činnosti subdodávateľov dodávateľa. Zistenie správcu dane, že spoločnosť SEPARA TRADE SLOVAKIA, s.r.o. je nekontaktná osoba, nemôže vyvrátiť čestné vyhlásenie konateľa tejto spoločnosti nekonkrétneho obsahu, ktoré je navyše v rozpore s jeho svedeckou výpoveďou v inom daňovom konaní, v ktorej potvrdil, že spoločnosť nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť a on iba podpisoval faktúry, ktoré mu prinášal terajší konateľ spoločnosti SLVP, s.r.o. Žalobca podľa názoru krajského súdu týmito dôkazmi nevyvrátil pochybnosti správcu dane ohľadom spornej faktúry, a preto správca dane, ako aj žalovaný, správne konštatovali, že žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno. Krajský súd zdôraznil, že správca dane ani žalovaný nespochybnili reálne uskutočnenie prác, ale to, že tieto práce neboli vykonané tým spôsobom, ako je to uvedené na dodávateľskej faktúre. Námietka žalobcu, že nemá povinnosť skúmať a dokazovať, kto skutočne tieto práce vykonal, je podľa krajského súdu nedôvodná, pretože zákon o DPH viaže nárok na uplatnenie odpočtu na výhradné splnenie zákonných podmienok.

8. Vo vzťahu k použitiu výpovede konateľa SEPARA TRADE SLOVAKIA, s.r.o. v inom daňovom konaní ako dôkazu v preskúmvanej veci krajský súd uviedol, že takýto dôkaz nie je v rozpore s § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb., pretože bol získaný v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Rovnako podľa krajského súdu nebola opodstatnená námietka žalobcu, že správca dane nevykonal miestnu obhliadku, nakoľko daňová kontrola bola vykonávaná až po ukončení stavebných prác. Zisťovanie miesta uskladnenia zeminy a stavebných hmôt nebolo pre posúdenie veci právne významné s ohľadom na to, že konateľ dodávateľa, ktorý fakturoval poplatok za skládkovanie zeminy a vyburaných hmôt, správcovi dane nevedel označiť miesta uskladnenia tohto materiálu, čo správca dane považoval za ďalší dôkaz toho, že práce neboli dodané tak, ako to deklaroval dodávateľ na spornej faktúre.

III.

Odvolanie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

9. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 20.12.2015 (č.l. 101) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

- rozhodnutie krajského súdu je zmätočné v zmysle § 205 ods. 2 písm. a/ O.s.p., pretože súd svojím postupom odňal účastníkovi konania možnosť konať pred súdom (§ 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p.), vec nesprávne posúdil, keď nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav (§ 221 ods. 1 písm. h/ O.s.p.),
- konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci tým, že došlo k porušeniu procesných práv žalobcu, ktorých dôsledok sa prejavil vo výsledku konania formulovanom vo výroku súdneho rozhodnutia vo veci samej (§ 205 ods. 2 písm. b/ O.s.p.),
- súd prvého stupňa neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy, potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností (§ 205 ods. 2 písm. c/ O.s.p.),
- súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.),
- doteraz zistený skutkový stav neobstoí, pretože sú tu ďalšie skutočnosti alebo iné dôkazy, ktoré doteraz neboli uplatnené (§ 205 ods. 2 písm. e/ O.s.p.),

- rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

10. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- rozhodnutie žalovaného je arbitrálne a v podstate založené na osvojení si nesprávnych skutkových zistení a nesprávnych právnych záverov správcu dane z daňového konania predchádzajúceho vydaniu prvostupňového rozhodnutia, pričom daňové orgány vôbec neprihliadli na tvrdenia a listinné dôkazy uvedené žalobcom vo vyjadrení k protokolu z 21.05.2012 a v administratívnom odvolaní žalobcu,
- v konaní pred krajským súdom bolo potrebné vykonať dokazovanie vo vzťahu k spôsobu vedenia dokazovania v daňovom konaní a vykonanie tohto dôkazu bolo nevyhnutné na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, čo krajský súd neurobil,
- z odôvodnenia rozhodnutia súdu nevyplýva, na akom skutkovom a právnom základe dospel krajský súd k záveru o fiktívnosti obchodu (s. 15 rozsudku), keď na s. 14 pripustil, že daňové orgány nespochybnili reálne uskutočnenie prác,
- žalovaný nepostupoval v súlade so zákonom a vychádzal z nesprávne zisteného skutkového stavu veci a z nesprávneho právneho posúdenia veci a jeho rozhodnutie trpí vadami uvedenými v § 250j ods. 2 O.s.p. tým, že a) rozhodnutie správneho orgánu vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci, b) zistenie skutkového stavu, z ktorého vychádzalo správne rozhodnutie, je v rozpore s obsahom spisov, c) zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci, d) rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo pre nedostatok dôvodov, e) v konaní správneho orgánu bola zistená taká vada, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a tiež v § 250j ods. 3 O.s.p. tým, že napadnuté rozhodnutie je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť a pre nedostatok dôvodov,
- tvrdenia žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno preukázania dodania stavebných prác dodávateľom vyvracajú listinné a iné dôkazy produkované žalobcom a kontrolovanými daňovými subjektmi (faktúra dodávateľa č. 1120002 zo dňa 28.2.2011 s prílohami - zisťovací protokol o vykonaných stavebných prácach, krycí list čerpania, rekapitulácia súpisu vykonaných prác, súpis vykonaných prác, výdavkový pokladničný doklad zo dňa 02.05.2011 a príjmový pokladničný doklad zo dňa 02.05.2011 na sumu 5 000,- €, výpis z účtu z VÚB, a.s. z 27.05.2011 na sumu 20 000,- € a výpis z účtu z VÚB, a.s. z 15.06.2011 na sumu 23 330,40 € a výpoveď svedka - konateľa dodávateľa, ktorý v zápisnici zo dňa 11.04.2012 podrobne uviedol, ako bolo na stavenisku naložené jeho subdodávateľom s vykopanou zemínou a ako bola na stavenisku počas prác skládkovaná, ako aj výpoveďami konateľa žalobcu v zápisnici zo dňa 09.05.2012 a zo dňa 24.05.2012 ako aj priloženou dokumentáciou staveniska),
- tvrdenie žalovaného, že subdodávatelia nemali vlastných zamestnancov a preto údaje neboli dodávateľom vykonané fakturované práce, nie je relevantné, a je v plnom rozsahu vyvrátené preberacím protokolom medzi spoločnosťou SLVP, s.r.o. ako objednávateľom a spoločnosťou Metropolitan, s.r.o., faktúrou spoločnosti Metropolitan, s.r.o. zo dňa 25.02.2011, faktúrou SLVP, s.r.o. pre dodávateľa zo dňa 25.02.2011 s prílohami, ako aj výpoveďou konateľa SLVP, s.r.o.,
- tvrdenie správcu dane, že SLVP, s.r.o. ani spoločnosť SEPARA TRADE SLOVAKIA, s.r.o. nepredložili súpis materiálu alebo dodací list a že SEPARA TRADE SLOVAKIA, s.r.o. nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, bola vyvrátená predloženými dôkazmi,
- zápisnica z ústneho pojednávania zo dňa 05.04.2011, ako dôkaz obstaraný v inom konaní a pred začatím daňovej kontroly žalobcu, nie je dôkazom v daňovom konaní týkajúcom sa žalobcu, je nezákonný a vykonaný bez toho, aby sa k nemu mohol žalobca vyjadriť a klásť svedkovi otázky v zmysle § 15 ods. 5 písm. d/ zákona č. 511/1992 Zb.,
- správca dane nevykonal miestnu obhliadku vo vzťahu k fakturovaným poplatkom za skládkovanie zeminy a vybúraných hmôt, čo bolo v súlade s cenníkom stavebných prác; žalobca predložil správcovi dane fotodokumentáciu staveniska s dokončenými stavebnými prácami a úpravami s vyznačenými miestami skládky a medziskládky,
- dodávateľ je platiteľ DPH a fakturované služby ním boli žalobcovi preukázateľne dodané, nie je na žalobcovi, aby skúmal a dokazoval, či ich poskytol dodávateľ alebo subdodávateľ,
- rozhodnutia daňových orgánov neobsahujú úplné vyhodnotenie všetkých dôkazov, absentuje správna úvaha. Účastník konania má právo poznať úvahu, ktorou sa správca dane a žalovaný riadili pri hodnotení vykonaných dôkazov. Daňové orgány mali formálny a jednostranný prístup k dôkazom, na dôkazy

predložené žalobcom nereagovali, čím bol nedostatočne zistený skutkový stav veci, preto aj ich rozhodnutia sú nezákonné; daňové orgány procesne pochybili, keď neobjasnili ani nevyvrátili tvrdenia žalobcu v daňovom konaní opreté o listinné dôkazy,

- žalovaný sa nedostatočne zaoberal námietkami žalobcu a v rozhodnutiach daňových orgánov nie je náležite zdôvodnené, prečo niektorým dôkazom a zisteniam je pripisovaný väčší dôkazný význam; záver žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, vyvracia rad listinných dôkazov predložených v daňovom aj vo vyrubovacom konaní žalobcom,

- žalovaný niektoré dôkazy predložené žalobcom nespomenul, najmä dôkazy preukazujúce reálne dodanie prác a služieb z dodávateľských faktúr, a to súpisy vykonaných prác a ďalšie v rozhodnutiach vymenované dôkazy vôbec nevyhodnotil a fotodokumentáciu diela vôbec nespomínal, podľa žalobcu sú zdaniteľné plnenia preukázané faktúrami, ich úhradami, výpoveďami konateľov a doloženými obchodnými vzťahmi. Správca dane od žalobcu ako kontrolovaného daňového subjektu nemôže vyžadovať inú evidenciu než takú, ktorú je povinný viesť; tento limit je daný Ústavou Slovenskej republiky (čl. 2 ods. 2 a 3),

- pri každej jednotlivéj preukázanej i nepreukázanej skutočnosti (skutkovom zistení) musí súd stručne a jasne uviesť, ako k tomuto záveru dospel, z akých dôkazov záver vyplýva ako tieto dôkazy hodnotil, najmä vtedy, ak šlo o dôkazy protichodné. Úvahy súdu musia byť riadne a zrozumiteľne odôvodnené tak, aby nevznikali pochybnosti o zákonnosti rozhodnutia.

11. Žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, aby odvolací súd zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil a vyčíslil náhradu trov konania.

B)

12. Žalovaný vo svojom vyjadrení poukázal na svoje stanovisko k žalobe z 16.04.2013 a uviedol, že námietky žalobcu nemožno akceptovať, pretože nie sú opodstatnené. Žalovaný mal za to, že neboli splnené všetky podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom č. 222/2004 Z.z.

13. Žalovaný navrhol, aby odvolací súd potvrdil rozsudok krajského súdu.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

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

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

16. Po preverení splnenia procesných podmienok súdneho preskúmania rozhodnutia správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd konštatuje, že podstatou odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania

rozhodnutia žalovaného, je otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly (a vyrubovacieho konania) boli dostatočne preukázané skutočnosti nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo tak, ako bolo deklarované, t.j. otázka správneho zistenia rozhodujúcich skutočností a dostatočného rámca podkladov pre naplnenie zásady materiálnej pravdy v ďalšom procese aplikácie hmotného práva. Práve tento právny rámec vymedzuje aj potrebné medze skutkových zistení.

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

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

19. Odvolacie dôvody žalobcu sa týkajú na jednej strane postupu krajského súdu pri prieskume rozhodnutia v správnom súdnictve, jeho záverov a kvality odôvodnenia rozsudku, na druhej strane v podstate opakujú argumentáciu voči napadnutému rozhodnutiu, ktorá bola už obsiahnutá v žalobe. Žalobca tiež spochybňuje správnosť zistenia skutkového stavu prvostupňovým súdom, keď tvrdí, že krajský dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.].

20. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd zdôrazniť, že v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. a s prihliadnutím na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia striktnie viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil správny orgán („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) a riadne („a contrario“ písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise, s výnimkou (§ 250i ods. 2 O.s.p.), ktorá má svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Podľa § 250i ods. 1 v citovanom znení pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 2 v citovanom znení platí, že ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov (§ 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

21. Keďže v preskúvanej veci krajský súd k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával - vid' zápisnica z pojednávania na čl. 80 (oboznámenie

účastníkov s pripojeným administratívnym spisom, ktoré na pojednávaní môže vykonať krajský súd, nespadá pod procesný inštitút súdneho dokazovania) a ani Najvyšší súd z charakteru preskúmvanej veci (na rozhodnutie o znížení nadmerného odpočtu nie je možné nazerať ako na správne trestanie) nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúmvanej veci, preto ani nemohol na tieto odvolacie dôvody týkajúce sa dokazovania pred správnym súdom v celosti prihliadnuť.

22. S dokazovaním, resp. zisťovaním skutkového stavu pred krajským súdom súvisia aj ďalšie zo žalobcom pomenovaných odvolacích dôvodov, ktoré však nemajú podklad v nijakom konkrétnom tvrdení alebo návrhu žalobcu. Žalobca tvrdil, že krajský súd neúplne zistil skutkový stav veci, pretože nevykonal navrhnuté dôkazy, potrebné na zistenie rozhodujúcich skutočností (§ 205 ods. 2 písm. c/ O.s.p.) a doteraz zistený skutkový stav neobstoí, pretože sú tu ďalšie skutočnosti alebo iné dôkazy, ktoré doteraz neboli uplatnené (§ 205 ods. 2 písm. e/ O.s.p.), avšak nijaké konkrétne dôkazy nenavrhol a nové skutočnosti ani netvrdil. Žalobca v odvolaní síce uviedol, že „v konaní pred krajským súdom bolo potrebné vykonať dokazovanie vo vzťahu k spôsobu vedenia dokazovania v daňovom konaní a vykonanie tohto dôkazu bolo nevyhnutné na posúdenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia, čo krajský súd neurobil“, avšak nie je zrejmé, aké konkrétne dokazovanie mal na mysli. Krajský súd sa oboznámil s administratívnym spisom a postup dokazovania vyhodnotil ako zákonný, pričom sa venoval aj konkrétnym žalobným námietkam. Ako však vyplýva z vyššie uvedeného, nešlo o nové dokazovanie, ale o preskúmvací postup.

23. Ďalej žalobca v odvolaní namietal, že rozhodnutie krajského súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.), pričom však explicitne nekonkretizoval, v čom vidí nesprávnosť právneho posúdenia. Z obsahu podaní žalobcu odvolací súd vyvodil, že namietal právnu kvalifikáciu zákonnosti použitia zápisnice z ústneho pojednávania v inom daňovom konaní, ktorá obsahuje výpoveď konateľa označeného subdodávateľa SEPARA TRADE SLOVAKIA, s.r.o.

24. Krajský súd v odôvodnení rozsudku na s. 15 uviedol: „Vzhľadom na ustanovenie § 29 ods. 4 zákona použitie výpovede E. K., konateľa SEPARA TRADE SLOVAKIA s.r.o. do zápisnice z ústneho pojednávania v inom daňovom konaní ako dôkaz nie je v rozpore s týmto ustanovením, pretože bol získaný v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi.“ Odvolací súd sa stotožňuje s právnym názorom krajského súdu. Je fakt, že žalobca nebol upovedomený o výsluchu svedka, čo je plne pochopiteľné, keďže v čase jeho výpovede voči nemu nebola vedená daňová kontrola. Preto je potrebné na zápisnicu z ústneho pojednávania prihliadať ako na listinný dôkazný prostriedok a priradiť mu v procese hodnotenia dôkazov primeranú dôkaznú hodnotu. Je zrejmé, že výsluch svedka v priebehu daňovej kontroly (s umožnením účasti kontrolovaného daňového subjektu) spravidla má vyššiu dôkaznú silu, avšak použitie spomenutej zápisnice nie je nezákonné.

25. K tomu odvolací súd poznamenáva, že čestné vyhlásenie toho istého konateľa, doložené žalobcom spolu s vyjadrením k protokolu, je tiež listinou, avšak dôkazná sila čestných vyhlásení ako jednostranných vyhlásení nie je v daňovom konaní vysoká a zásadne je čestné vyhlásenie ako dôkazný prostriedok považované za irelevantné, aj v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu (napr. rozhodnutia sp.zn. 2Sžf/40/2011, 1Sžf/106/2015). Odvolací súd navyše pripomína, že aj keby sa neprihliadlo na skoršie vyjadrenie pána K. o nevykonávaní ekonomickej aktivity subdodávateľa, stále by chýbali dostatočné dôkazy o jeho aktivite. Samotné tzv. formálne vystavenie dokumentov právnickou osobou, ktorá v zásade nekomunikuje so správcom dane a nejaví iné známky ekonomickej činnosti, nie je dostatočným dôkazom o reálnom vykonaní alebo sprostredkovaní plnenia (ktorého vykonanie je v celom konaní sporné, resp. považované za nepreukázané), najmä ak uskutočnenie plnenia potvrdzuje práve osoba, ktorá dokumenty vystavila.

26. Ďalej žalobca v odvolaní namietol zmatečnosť rozsudku krajského súdu v zmysle § 205 ods. 2 písm. a/ O.s.p. v spojení s § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p., ako aj to, že konanie má vadu podľa § 205 ods. 2 písm. b/, pričom argumentoval tým, že podľa neho krajský súd nedostatočne odôvodnil svoje rozhodnutie, a neuviedol k jednotlivým skutočnostiam a dôkazom, ako ich vyhodnocoval.

27. Odvolací súd je toho názoru, že krajský súd na niektoré v konaní nastolené právne otázky dal podrobnejšiu odpoveď, na niektoré zhrňujúcu a zovšeobecňujúcu, avšak vysporiadal sa so všetkými relevantnými argumentmi. Správny súd nie je povinný ku každému dôkazu predloženému v daňovom konaní uvádzať osobitné hodnotenie, ak postačuje jeho zrozumiteľné stanovisko, podľa ktorého iba účtovné a iné listiny predložené žalobcom neboli spôsobilé vyvrátiť oprávnené pochybnosti správcu dane o tom, či sporné práce dodal dodávateľ, ktorý aj vystavil faktúru, hoci aj prostredníctvom subdodávateľov. Vo vzťahu k uplatneniu práva na odpočítanie dane platí, že samotná existencia určitého plnenia (v tomto prípade stavebné práce a použitý materiál) a korešpondujúcich dokladov nie je dostatočná, pokiaľ existuje dôvodná pochybnosť o tom, že toto plnenie poskytla osoba uvedená na faktúre, čiže dodávateľ. V oboch rozhodnutiach finančných orgánov je dostatočne vysvetlené, ktoré preukázané skutočnosti viedli k tejto pochybnosti a prečo ani predložené listiny nepreukazujú skutočné dodanie stavebných prác.

28. Inak povedané, ani finančné orgány ani krajský súd nespochybnili, že niekto urobil stavebné práce, ale mali dôvodnú pochybnosť o tom, že ich vykonal deklarovaný dodávateľ alebo jeho subdodávateľa, predovšetkým preto, že nebol preukázaný žiaden personálny substrát (robotníci), ktorý by práce vykonal, takisto napríklad chýbali záznamy (napríklad knihy jász, stavebný denník, doklady o zabezpečení nočľahu pre robotníkov, záznamy o certifikovaných revíziách, evidencia pracovníkov v Sociálnej poisťovni, záznam o pracovnom úraze a podobne, v závislosti od konkrétnych okolností), ktoré nie je jednoduché antedatovať či účelovo vyrobiť. Aj podľa odvolacieho súdu je zrejmé, že samotné doklady (faktúra, dodací list, pokladničný doklad) vystavené právnickými osobami, o ktorých ekonomickej činnosti nie je nič známe, nekomunikujú so správcou dane a je problém skontaktovať sa s ich konateľmi, nie sú bez ďalších podporných dôkazov dostatočne presvedčivé, a záveru o neunesení dôkazného bremena je preto treba prisvedčiť.

29. Predchádzajúci odsek dáva aj odpoveď na údajný rozpor v odôvodnení rozsudku krajského súdu na s. 14 a 15, totiž uznaný fakt, že nejaké stavebné práce boli vykonané, čo však nepreukazuje podstatnú skutkovú otázku, kto tieto práce vykonal.

30. Krajský súd správne uviedol, že splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nespočíva len v predložení dokladov s predpísaným obsahom. Faktúry sú použiteľné a uznateľné len vtedy, ak údaje uvedené v nich pravdivo odrážajú skutočnosť. Hoci splnenie formálnej stránky je jednou z podmienok, aby bolo uznané odpočítanie dane, obchodné transakcie nestačí deklarovať len po formálnej stránke vystavenou faktúrou, zmluvou a podobne. Krajský súd mal za to, že v rámci daňového konania bolo vykonané dôsledné šetrenie a dokazovanie výsluchmi svedkov, listinnými dôkazmi, dožiadaniami za účelom preverenia a získania dôkazov o fakturovanom zdaniteľnom obchode.

31. Najvyšší súd už v skutkovo a právne obdobnej veci v rozsudku sp.zn. 1Sžf/81/2015 uviedol: „V súvislosti s uvedeným na tomto mieste Najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej činnosti dodávateľa (viď bod č. 4), o uskutočnení ktorej sa mala v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia, ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d).

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

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

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

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

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

34. Odvolací súd s ohľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované zákonom, vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktorý je logicky vyhodnotený a riadne právne posúdený. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi o tom, že žalobca nesplnil zákonné podmienky pre priznanie odpočítania dane.

35. Na základe zisteného skutkového stavu a po vyhodnotení námietok žalobcu, ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), u ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchýlil od ich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 250ja ods. 4 a contrario odsek 7 O.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky - napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 O.s.p., po oznámení termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p., rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

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

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).