

U Z N E S E N I E

Najvyšší súd Slovenskej republiky v právnej veci žalobcu **J. B. BERK - STAV**, so sídlom ul. Obrancov mieru 890/38, 962 12 Detva, IČO: 10 993 169, *zast. Urbáni & partners, s.r.o.*, so sídlom Skuteckého 17, 974 01 Banská Bystrica, proti žalovanému **Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky**, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutí žalovaného č. 1100301/1/1305668/2012/5003 zo dňa 6. decembra 2012, č. 1100301/1/1305675/2012/5003 zo dňa 6. decembra 2012, č. 1100301/1/1305664/2012/5003 zo dňa 6. decembra 2002, č. 1100301/1/1305659/2012/5003 zo dňa 6. decembra 2012, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/17/2013-62 zo dňa 27. marca 2013, takto

r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/17/2013-62 zo dňa 27. marca 2013 **zrušuje** a vec **vracia** krajskému súdu na ďalšie konanie.

O d ô v o d n e n i e :

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici v zmysle ustanovenia § 250 j ods. 2 písm. a/ O.s.p. zrušil rozhodnutia žalovaného uvedené v záhlaví tohto uznesenia v spojení s prvostupňovými rozhodnutiami Daňového úradu Banská Bystrica - pobočka Zvolen, ktorými Daňový úrad v Banskej Bystrici, pobočka Zvolen dodatočnými platobnými výmermi vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie III. štvrťrok 2009 v sume 6071,67 €, za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2009 v sume 6830,63 €, za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2009 v sume 1074,39 € a za zdaňovacie obdobie I. štvrťrok 2009 v sume 359,17 €. Krajský súd takto rozhodol, keď sa nestotožnil so žalovaným v tom, že by žalobca nepreukázal v konaní pred správcom dane príslušné

dôkazné bremeno. Krajský súd mal za to, že pri faktúrach sa nachádza aj súpis vykonaných stavebných prác a nejde preto o situáciu, že by žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným opisom zdaniteľného plnenia, ktoré by bolo nepreskúmateľné. Vzhľadom na zdokumentované plnenie môže byť nastolená otázka, v akom rozsahu by podľa správca dane mal žalobca zabezpečovať ešte dôkazy o existencii plnenia. Žalobca ako daňový subjekt nemôže predpokladať, že u určitých dodávateľov by mal nadštandardne zabezpečovať dôkazy o zdaniteľnom plnení pre prípad, že u týchto subjektov nie je riadne vedená evidencia, alebo že majú problémy s príslušnými miestnymi daňovými úradmi. Poukázal na rozhodnutie Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, v zmysle ktorého dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých, respektíve akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne, ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. Krajský súd ďalej uviedol, že nemôže sa preto stotožniť so záverom žalovaného, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, pričom takýto záver je vyvodzovaný z toho, že žalobca nepreukázal skutočnosť ohľadne samotného plnenia subdodávateľov, jeho dodávateľov, teda osôb, s ktorými on sám žiadne zmluvy neuzatváral. Krajský súd dospel k záveru, že ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom vykonaných prác od určitého dodávateľa, vyčerpal týmto dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľov a jeho subdodávateľov znáša podľa názoru krajského súdu dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane a pokiaľ tieto skutočnosti budú uplatnené proti daňovému subjektu, tak účasť na dokazovaní mu musí byť správcom dane umožnená.

Proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici podal odvolanie žalovaný a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní rozsudok krajského súdu ako nezákonný zmenil a žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že s názorom krajského súdu sa nestotožňuje, nakoľko mal za to, že postupoval v súlade so zákonom o DPH a tiež poukázal na to, že neprenášal dôkazné bremeno na subdodávateľov žalobcu, jeho dodávateľov a teda na osoby, s ktorými žalobca žiadne zmluvy neuzatváral. Žalovaný poukázal na jednotlivé dôkazy zistené správcom dane, príp. dôkazy zabezpečené príslušnými daňovými dožiadaniami a dôvodil, že ani preverovaním jednotlivých dodávateľov a subdodávateľov žalobcu z dôvodu, že títo so správcom dane nekomunikujú, na adrese sídla nesídli a na výzvy správca dane nereagujú, nebolo možné zistiť skutkový stav v súlade s § 29 zákona o správe daní čo najúplnejšie. Napriek tomu správca dane dal žalobcovi

možnosť, aby on preukázal, že kto pre neho skutočne vykonal stavebné práce fakturované P. O. - PALI a spoločnosťou PERMOS s.r.o., resp. aby akýmkoľvek spôsobom preukázal svoje právo na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, čo však žalobca okrem už predložených faktúr so stručným popisom druhu a ceny dodávaných stavebných prác a príjmových, resp. výdavkových pokladničných dokladov nijakým iným spôsobom nepreukázal. Žalovaný ďalej poukázal vo svojom odvolaní na tú skutočnosť, že žalobca dokonca nereagoval ani na 4 výzvy správcu dane zo dňa 14. mája 2012, ktorými bol vyzvaný na predloženie dokladov za rok 2009, a to peňažného denníka, pokladničnej knihy, knihy prijatých a vystavených faktúr, pokladničných dokladov, prijatých a vystavených faktúr a výpisov z bankových účtov. Naopak žalobca reagoval na uvedené výzvy správcu dane vyjadrením zo dňa 28. mája 2012, keď uviedol, že tieto výzvy správcu dane sú protiprávne, nakoľko neobsahujú zákonný dôvod za akým účelom má predložiť požadované doklady a že sú v rozpore s § 2 ods. 2 zákona o správe daní, ako aj v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR. Následne na to mu správca dane zaslal opakované výzvy všetky zo dňa 1. júna 2012, ktorými ho opätovne vyzval, aby dňa 20. júna 2012 predložil požadované doklady a to aj z dôvodu, že sporné faktúry boli uhradené v hotovosti a preto bolo aj potrebné preveriť na základe účtovníctva stav pokladne - (pokladničná kniha) a to ku dňu ich úhrad a ozrejmiť, či žalobca mal v daný deň v pokladni dostatok finančných prostriedkov na úhradu faktúr a v prípade, že by sa preukázalo, že nie, bolo potrebné žalobcu vyzvať, aby sa k uvedenému zisteniu vyjadril, prípadne ako svedka opäť vypočuť žalobcu s tým, aby jednoznačne nielen na základe predložených faktúr, ale napríklad aj predložením podrobného súpisu prác preukázal uskutočnenie fakturovaných prác, ako a kým boli tieto práce vykonané. Žalobca však správcovi dane ním požadované doklady a ani žiadny dôkaz o tom, kto fakturované práce reálne vykonal, nepredložil a tým nepreukázal skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, a na preukázanie, ktorých bol vyzvaný správcom dane. V danom prípade správca dane požadoval predloženie daňových a účtovných dokladov za kontrolované zdaňovacie obdobie v súlade s § 15 ods. 6 zákona o správe daní a žalobca svojim správaním porušil § 29 ods. 8 zákona o správe daní, v zmysle ktorého právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní. Žalovaný v závere svojho odvolania zdôraznil, že šetrením správcu dane sa preukázalo, že žalobcom uvedení dodávateľia ako aj subdodávateľia síce stavebné práce fakturovali, ale podľa zistení správcu dane nemali

žiadnych zamestnancov, ktorí by ich mohli fyzicky aj vykonať a žalobca neuviedol žiadny dôkaz, ktorým by výkon stavebných prác jednoznačne potvrdil.

Žalobca sa písomne ku odvolaniu žalovaného vyjadril a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní napadnutý rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici ako súladný so zákonom potvrdil. Rozhodnutia žalovaného sú výsledkom nesprávneho postupu a uviedol, že ak by správca dane viedol konanie o opakovanej daňovej kontrole, mal vydať nielen jednu výzvu na predloženie dokladov a opakovanú výzvu na predloženie dokladov, ale celé konanie o opakovanej kontrole malo začať v zmysle § 15 ods. 3 zákona o správe daní, čo sa nestalo. Žalobca má za to, že správca dane nemal v dôvodoch rozhodnutia len doslova odkopírovať časti predchádzajúceho protokolu o výsledku zistenia z daňovej kontroly, ktorá bola ukončená dňa 24. novembra 2011 a za nové zistenia uviesť dve protizákonné výzvy, ale mal dodržať aj zásadu voľného hodnotenia dôkazov.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo z dôvodov a v medziach podaných odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.) a dospel k záveru, že napadnutý rozsudok krajského súdu je potrebné z dôvodov jeho nepreskúmateľnosti zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a to z nasledovných dôvodov:

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

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Z obsahu odvolania žalovaného je zrejmé, že žalovaný správny orgán, o.i. namietal skutočnosť, že nesúhlasil so spôsobom, akým sa krajský súd vysporiadal s jeho námietkami, namietal nepreskúmateľnosť a protiústavnosť rozhodnutia krajského súdu nesúhlasiac s jeho dôvodmi, poukazujúc na viaceré skutočnosti, že rozhodnutie krajského súdu je neopodstatnené a nezákonné, ktoré bolo potrebné v ďalšom konaní zrušiť.

Podľa § 157 ods. 2 O.s.p. (v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) v odôvodnení rozsudku súd uvedie, čoho sa navrhovateľ (žalobca) domáhal a z akých dôvodov, ako sa vo veci vyjadril odporca (žalovaný), prípadne iný účastník konania, stručne, jasne a výstižne vysvetlí, ktoré skutočnosti považuje za preukázané a ktoré nie, z ktorých dôkazov vychádzal a akými úvahami sa pri hodnotení dôkazov riadil, prečo nevykonal ďalšie navrhnuté dôkazy a ako vec právne posúdil. Súd dbá na to, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené.

Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn.

IV. ÚS 115/03, či sp. zn. III. ÚS 60/04 – www.concourt.sk). Túto požiadavku zvyrazňuje vo svojej judikatúre aj Európsky súd pre ľudské práva, ktorý v tejto súvislosti najmä uvádza: „Právo na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Odôvodnenie rozhodnutia však neznamena, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Splnenie povinnosti odôvodniť rozhodnutie je preto vždy posudzované so zreteľom na konkrétny prípad.“ (napr. *Georgidias v. Grécko* z 29. mája 1997, Recueil III/1997). Európsky súd pre ľudské práva, ale zároveň tiež pripomína, že právo na spravodlivý súdny proces nevyžaduje, aby súd v rozsudku reagoval na každý argument prednesený v súdnom konaní. Stačí, aby reagoval na ten argument (argumenty), ktorý je z hľadiska výsledku súdneho rozhodnutia považovaný za rozhodujúci (porovnaj napr. rozsudok vo veci *Ruiz Torija c. Španielsko a Hiro Balani/Španielsko*, oba z 9. decembra 1994, *Annuaire*, séria A č. 303 A a č. 303 B). Aj podľa judikatúry ústavného súdu odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo na spravodlivé súdne konanie (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp. zn. III. ÚS 209/04, sp. zn. IV. ÚS 112/05, sp. zn. I. ÚS 380/08, sp. zn. III. ÚS 172/2010, či sp. zn. II. ÚS 537/2010 – www.concourt.sk).

Ak teda v posudzovanej veci krajský súd podľa názoru najvyššieho súdu nepreskúmal komplexne žalovaného námietky, je potom jeho rozhodnutie predčasné, a preto Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta druhá a § 221 ods. 1 písm. f/ O.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie (§ 221 ods. 2 O.s.p.), v ktorom krajský súd po opätovnom vypoíadaní sa s príslušnými námietkami a argumentáciou žalovaného znova vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie náležite odôvodní v zmysle požiadavky ústavného práva na spravodlivé súdne konanie.

Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky nie je zatiaľ zo strany krajského súdu náležité a dôvodné, keď vzhľadom na skutkový stav danej veci zistený správnymi orgánmi neuviedol žiadne skutočnosti a dôkazy, ktorými by sa mali správne orgány vo veci zaoberať, poprípade ktorými by mali doplniť vo veci dokazovanie, za účelom aby sa preukázalo, či teda správny orgán dôvodne a v súlade so zákonom žalobcovi vyrubil na základe dodatočných platobných výmerov rozdiel dane z pridanej hodnoty za príslušné zdaňovacie obdobia roku 2009.

Vzhľadom na uvedené, dáva Najvyšší súd Slovenskej republiky do pozornosti skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu, že žalobca tiež správcovi dane neposkytol i potrebnú súčinnosť, keď adekvátne nereagoval na štyri výzvy správcu dane zo dňa 14. mája 2012, ktorými správca dane vyzval žalobcu na predloženie peňažného denníka, pokladničnej knihy, knihy prijatých a vystavených faktúr, pokladničných dokladov, prijatých a vystavených faktúr a výpisov z bankových účtov, teda išlo o požadované doklady za rok 2009. Tieto doklady žalobca správcovi dane nepredložil a vo svojom vyjadrení zo dňa 28. mája 2012 iba uviedol, že tieto výzvy sú protiprávne, nakoľko neobsahujú zákonný dôvod za akým účelom mal predložiť požadované doklady a že sú v rozpore s § 2 ods. 2 zákona o správe daní, ako aj v rozpore s článkom 2 ods. 2 Ústavy SR. Žalobca nereagoval ani na opakované výzvy správcu dane zo dňa 1. júna 2012. V danom prípade Najvyšší súd Slovenskej republiky nemá výhrady voči postupu správcu dane, keďže sporné faktúry boli uhradené v hotovosti a preto chcel správca dane preveriť na základe účtovníctva stav pokladne u žalobcu a to ku dňu úhrad predmetných faktúr a chcel si správca dane ozrejmiť, či daňový subjekt mal v predmetný deň v pokladni dostatok finančných prostriedkov na úhradu predmetných faktúr.

V ďalšom konaní bude potrebné, aby krajský súd vyhodnotil svedecké výpovede priamych dodávateľov žalobcu, pretože z listinných dôkazov nachádzajúcich sa v administratívnom spise vyplývajú skutočnosti, že tieto obchodné spoločnosti zamestnancov vôbec ani nemali a že predmetné práce mali byť vykonané subdodávateľsky. V ďalšom konaní tiež krajský súd vyhodnotí príslušné dôkazné prostriedky zadovážené správcom dane vo vzťahu i k subdodávateľským spoločnostiam, ktoré sa mali podieľať na realizácii príslušných zdaniteľných plnení uskutočnených pre žalobcu v zdaňovacom období I. až IV. štvrt'rok 2009.

Najvyšší súd Slovenskej republiky považuje za potrebné zdôrazniť vzhľadom na uvedené skutočnosti, že napriek apelačnému opravnému systému, ktorý sa v správnom súdnictve Slovenskej republiky v zmysle príslušnej právnej úpravy uplatňuje, preskúmava potom predovšetkým zákonnosť napadnutého rozhodnutia správneho orgánu krajský súd, ako súd prvého stupňa. Úlohou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, ako súdu odvolacieho je preskúmať vecnú správnosť prvostupňových rozhodnutí a nie nahrádzať prieskumnú činnosť súdu prvého stupňa.

V novom rozhodnutí rozhodne krajský súd zároveň i o náhrade trov tohto odvolacieho konania (§ 224 ods. 3 v spojení s § 246c ods. 1 vety prvej O.s.p.).

P o u ě n i e: Proti tomuto uzneseniu opravný prostriedok **nie je** prípustný.

V Bratislave 30. apríla 2014

JUDr. Jozef Milučký, v. r.

predseda senátu

Za správnosť vyhotovenia :

Dagmar Bartalská