

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžf/8/2016
Identifikačné číslo spisu: 3015200349
Dátum vydania rozhodnutia: 24.05.2017
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Hargaš
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:3015200349.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Hargaša a členiek senátu JUDr. Eleny Kováčovej a JUDr. Kataríny Benczovej, v právnej veci žalobcu: M.P.V.S., s.r.o. IČO: 36 293 229, so sídlom Hlavná 1, Trenčín, zastúpeného AK H.I.F., spol. s r. o. so sídlom Radvanská 1, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/91154/2015/5193 z 27. februára 2015, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/14/2015-35 zo dňa 22. septembra 2015, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/14/2015-35 zo dňa 22. septembra 2015 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100306/1/91154/2015/5193 z 27. februára 2015 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/5082645/2014/Por zo dňa 18. novembra 2014 zrušuje a vec vracia žalovanému na ďalšie konanie a rozhodnutie.

Žalovaný je povinný titulom náhrady trov konania zaplatiť žalobcovi trovy právneho zastúpenia v sume 879,45 eur na účet právneho zástupcu žalobcu, AK H.I.F., spol. s r. o. so sídlom Radvanská 1, Bratislava, v lehote 30 dní od právoplatnosti rozsudku.

Odôvodnenie

Krajský súd v Trenčíne rozsudkom č. k. 11S/14/2015-35 zo dňa 22. septembra 2015 podľa §250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100306/1/91154/2015/5193 z 27. februára 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín č. 9301402/5/5082645/2014/Por zo dňa 18. novembra 2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za obdobie r. 2010 v sume 54 136 eur.

Ako vyplýva z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia, žalovaný vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby z dôvodu, že náklady na stavebné práce v celkovej výške 284 926,28 eur

nesplňali podmienky uvedené v § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“). Spornou nebola skutočnosť, že náklady boli vynaložené, ale skutočnosť, že boli vynaložené spoločnosťou RELLAD s.r.o., teda dodávateľom, ktorý vystavil sporné faktúry. Podľa žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal svoje tvrdenie, že stavebné práce reálne vykonala spoločnosť RELLAD s.r.o., t. j. spoločnosť uvedená na dodávateľských faktúrach.

Ako vyplýva z rozsudku krajského súdu, skutočnosti zistené správcom dane podľa názoru krajského súdu opodstatňujú záver správcu dane a žalovaného, že vo veci nebolo preukázané, že stavebné práce deklarovane na uvedených faktúrach žalobcovi skutočne dodala spoločnosť RELLAD s.r.o. Žalobca uskutočnenie deklarovanych stavebných prác spoločnosťou RELLAD s.r.o. preukazoval len listinnými dôkazmi a nevedel vierohodne preukázať na materiálnej báze reálne uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou, ktorá faktúry vystavila. Aj keď podklady predložené žalobcom obsahujú po formálnej stránke predpísané náležitosti, pre daňové účely musia byť skutočnosti na nich deklarovane aj preukázateľné dôkazmi, čo v danom prípade podľa krajského súdu absentovalo, zvlášť keď napríklad osoba, ktorá mala vykonávať stavebný dozor alebo revízie elektrických zariadení, skutočnosti uvedené na faktúrach nepotvrdila.

Podľa názoru krajského súdu správne orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom nad mieru prípustnú zákonom, žalobcovi neukladali povinnosti nad rámec zákona. Ak si žalobca ako daňový subjekt uplatnil do výdavkov vynaložených v zmysle § 19 zák. č. 595/2003 Z. z. určité faktúry, musí byť schopný preukázať, že tvrdené skutočnosti existujú na materiálnom podklade tak, ako ich deklaroval na predložených faktúrach, a to aj subjektom uvedeným na týchto faktúrach. Pokiaľ teda žalovaný žiadal od žalobcu preukázanie uvedenej skutočnosti, neprekročil rámec dôkaznej povinnosti žalobcu.

Proti rozsudku krajského súdu podal odvolanie žalobca a žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal zaviazat' žalovaného na zaplatenie trov konania žalobcovi. Odvolanie odôvodnil tým, že konanie pred krajským súdom má vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, a tiež tým, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca je toho názoru, že svoje dôkazné bremeno uniesol v zmysle zákonných požiadaviek. V žalobe poukazoval na to, že počas celého daňového konania preukazoval vykonanie fakturovaných stavebných prác dodávateľom RELLAD, s.r.o., pričom správca dane relevantným dôkazom jeho dôkazy nevyvrátil. Spochybnil ich iba na základe skutočností na strane dodávateľa (RELLAD, s.r.o.) s tým, že sa jedná o problematický daňový subjekt, ktorý so správcom dane nespupracuje, preto nebolo možné v jeho účtovníctve preverit' sporné dodávateľské faktúry. Tieto skutočnosti však žalobca nedokáže ovplyvniť a nemá zákonné možnosti na vyvrátenie týchto pochybností.

Prvostupňový súd nesprávne interpretoval ustanovenie § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., pretože podľa žalobcu z tohto ustanovenia nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu aj vo vzťahu k právnym vzťahom a iným skutočnostiam na strane dodávateľa. Správca dane nemal zákonný dôvod vyžadovať od žalobcu preukázanie, ktorí konkrétni pracovníci dodávateľa vykonávali fakturované stavené práce. Realizáciu stavebných prác žalobca zaznamenal vo fotodokumentácii a v stavebných denníkoch. Zákon č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov ani jeho vykonávací predpis neukladajú stavebníkovi povinnosť evidencie mien pracovníkov dodávateľa diela, resp. pracovníkov jeho subdodávateľov. Žalobca si pred uzatvorením zmluvy overil v obchodnom registri, či spoločnosť RELLAD, s.r.o. existuje a či podľa predmetu činnosti je oprávnená vykonávať resp. sprostredkovať stavebnú činnosť. Žalobca teda konal s dostatočnou starostlivosťou pri výbere obchodného partnera. Spoločnosť RELLAD, s.r.o. podala daňové priznanie na daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009 a na daň z pridanej hodnoty podala posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie marec 2010, z čoho vyplýva, že spoločnosť RELLAD, s.r.o. v tomto období nepochybne vykonávala podnikateľskú činnosť.

Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorý sa síce zaoberá dôkaznou povinnosťou subjektu pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty, no vyjadruje názor na daňové dokazovanie a deľbu dôkazného bremena v daňovom konaní ako takom. Súdny dvor v tomto rozsudku vyslovil právny názor, že daňový orgán nemá zamietnuť zdaniteľnej osobe právo odpočítania dane na vstupe z dôvodu, že osoba na faktúre sa dopustila nezákonnosti, bez toho, aby daňový orgán preukázal, že samotná zdaniteľná osoba sa dopustila nezákonnosti alebo vedela alebo mohla vedieť, že ide o daňový podvod.

Žalobca poukázal aj na niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3Sžf/1/2011, 8Sžf/5/2012, 6Sžf/10/2012), v ktorých bolo vyslovené, že na daňovom subjekte neleží dôkazné bremeno v absolútnom rozsahu. Žalobca je toho názoru, že žalovaný pochybil, keď pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili dôkazné bremeno žalobcu, na žalobcu tak preniesol nedostatky iného daňového subjektu.

Žalobca tiež namietal, že napadnutý rozsudok neobsahuje náležitosti v zmysle § 157 ods. 2 O.s.p. Rozsudok nie je dostatočne odôvodnený, krajský súd sa bez ďalšieho stotožnil s postupom správcu dane. Nie je zrejmé, z ktorých dôkazov krajský súd vychádzal, pričom rad dôkazov predložených žalobcom (potvrdzujúcich vykonanie stavebných prác spoločnosťou RELAD, s.r.o.) bez ďalšieho ignoroval. Odôvodnenie rozsudku sa opiera o skutočnosti na strane dodávateľa, ktoré žalobca nevie ovplyvniť a za ktoré nezodpovedá. Prvostupňový súd si bez ďalšieho osvojil záver žalovaného o deľbe dôkazného bremena, pričom riadne odôvodnenie takéhoto postupu v zmysle zákonných požiadaviek absentuje.

Žalovaný správny orgán sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní, a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

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

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2, § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Rozhodol rozsudkom bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá O.s.p.), pričom deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.).

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.

Predmetom prieskumu v tomto súdnom konaní je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za obdobie r. 2010 v sume 54 136 eur. Žalobcovi bol rozdiel dane z príjmov právnickej osoby vyrubený z dôvodu, že podľa správcu dane, ako aj podľa žalovaného žalobca nepreukázal, že stavebné práce reálne vykonala spoločnosť RELAD s.r.o., t. j. spoločnosť uvedená na dodávateľských faktúrach. Žalovaný s poukazom na § 2 písm. i) a § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. uviedol, že daňovými výdavkami sú len

výdavky preukázateľne vynaložené na účely vymedzené v zákone a zaúčtované v účtovníctve daňovníka, pričom pokiaľ daňový subjekt, na ktorom spočíva dôkazné bremeno, výdavky dostatočne nepreukáže, tieto nie sú podľa zákona č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami.

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

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

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

Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 63 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

Podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Najvyšší súd sa v preskúmvanej veci oboznámil s obsahom predloženého spisu ako aj s obsahom samotného napadnutého rozhodnutia žalovaného a s poukazom na ustanovenie § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., v rozpore so závermi prvostupňového súdu, konštatuje, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre jeho nezrozumiteľnosť a nedostatočné odôvodnenie. Ako už najvyšší súd vyššie uviedol, v odôvodnení rozhodnutia žalovaný dost' podrobne opísal celý priebeh daňového konania, resp. priebeh výkonu daňovej kontroly. Táto skutočnosť sama o sebe samozrejme nie je na ujmu, avšak najvyšší súd musí konštatovať, že odôvodnenie rozhodnutia je málo zrozumiteľné, až chaotické, síce

zahľtené údajmi, ale zároveň neprehľadné.

Preskúmané rozhodnutie (v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín) je v poradí tretím rozhodnutím vydaným v predmetnom konaní, keď predtým žalovaný dvakrát zrušil rozhodnutie Daňového úradu Trenčína a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Tieto skutočnosti žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia popisuje spolu s dôvodmi zrušenia predchádzajúcich rozhodnutí daňového úradu, pričom nie je zrejmé, akú relevanciu majú všetky uvádzané informácie pre rozhodnutie vo veci. V rozhodnutí sú napríklad reprodukované výpovede opakovane vypočutých svedkov (ktorí museli byť znovu vypočutí z dôvodu, že pôvodné svedecké výpovede neboli obstarané zákonným spôsobom), pričom obsah týchto výpovedí je v podstate identický a svedkovia nemenili svoju výpoveď. Obsah odôvodnenia navodzuje dojem, že ide o zhrnutie celého obsahu administratívneho spisu. Uvedený spôsob koncipovania odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje jeho celkovú neprehľadnosť a chaotickosť. Najvyšší súd tiež poukazuje na to, že miestami z odôvodnenia rozhodnutia nie je úplne zrejmé, či žalovaný reprodukuje námietky žalobcu alebo sa jedná o vlastné konštatovanie samotného správneho orgánu (str. 12 rozhodnutia).

Uvedená neprehľadnosť rozhodnutia síce sťažuje orientáciu v rozhodnutí a tým aj v samotných zisteniach správneho orgánu a núti možno čitateľa k vlastnému utriedeniu informácií obsiahnutých v rozhodnutí, avšak samo o sebe to ešte nespôsobuje jeho nepreskúmateľnosť a nezakladá dôvod na zrušenie rozhodnutia. Podstatnou vadou, pre ktorú najvyšší súd dospel k záveru o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, je absencia vlastných záverov žalovaného, z ktorých by bolo zrejmé, ktoré skutočnosti boli rozhodujúce pre rozhodnutie vo veci a akými úvahami sa správny orgán pri ich vyhodnotení riadil.

V odôvodnení rozhodnutia musí správny orgán vysvetliť, prečo vo veci rozhodol tak ako rozhodol, pričom toto vysvetlenie musí byť samozrejme zrozumiteľné a presvedčivé. Z tohto pohľadu je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné. Namiesto zrozumiteľného opisu predmetu konania, vymedzenia sporných otázok a následného logického a právneho zhodnotenia zisteného skutkového stavu ako aj vysporiadania sa s odvolacími námietkami žalobcu žalovaný obsiahlo opísal všetky podklady, ktoré vo veci zhromaždil, avšak následne už neuviedol, aké konkrétne závery z tých - ktorých skutkových zistení vyvodil. Všeobecné záverečné konštatovanie, že zhromaždené dôkazy nepreukazujú tvrdenia žalobcu, nepostačuje a nenapĺňa požiadavku zákonného odôvodnenia rozhodnutia. Z odôvodnenia rozhodnutia nie je zrejmé, aký vplyv mali skutkové zistenia správcu dane na konečné posúdenie predmetu konania, ako správny orgán uvažoval pri hodnotení jednotlivých dôkazov, ktoré konkrétne dôkazy boli rozhodujúce pre posúdenie veci a aký konkrétny záver z každého použitého dôkazu vyplýval.

Najvyšší súd uvádza aj konkrétny príklad z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného. Na strane 11 žalovaný poukazuje na výsledky miestneho zisťovania u svedka L. U., pričom konkrétne uvádza, že tento v roku 2010 nepodnikal, bol zamestnaný na trvalý pracovný pomer v spoločnosti AGROBAN s.r.o. a v rámci svojho zamestnania vykonával funkciu stavebného dozoru. Žalovaný ďalej uvádza, že správca dane obstaral okrúhlu pečiatku D.. L. U., ktorá zodpovedá okrúhlej pečiatke uvedenej v stavebných denníkoch Výkrm ošípaných II č. 10 a č. 9 a Homogenizačná nádrž. Z týchto uvádzaných skutkových zistení však následne žalovaný nevyvodzuje žiaden konkrétny záver, z odôvodnenia rozhodnutia sa nie je možné dozvedieť, akým spôsobom jednotlivé vymenované skutočnosti žalovaný vyhodnotil vo vzťahu k predmetu konania, o čom to - ktoré skutkové zistenie svedčí.

Najvyšší súd tiež konštatuje, že v rozhodnutí okrem absencie vlastných logických úvah pri hodnotení zhromaždených dôkazov absentuje tiež dôsledné vysporiadanie sa s odvolacími námietkami žalobcu. Ako príklad najvyšší súd uvádza odpoveď žalovaného na námietku žalobcu, že „správca dane je povinný preukázať, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov predložených daňovým subjektom, z akého dôvodu tieto dôkazy vyhodnotil v neprospech daňového subjektu, nie uvedené len konštatovať“. Žalovaný sa s touto námietkou žalobcu vysporiadal všeobecne, bez konkrétnych argumentov, nasledovným konštatovaním: „Obstarané dôkazy správca dane vyhodnotil v preskúmanom Rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane č. 9301402/5/5082645/2014/Por zo dňa 18.11.2014 tak, ako mu to uložil odvolací orgán v

rozhodnutí č. 1100306/1/343999/2014/5193 zo dňa 28.07.2014. Preto uvedená námietka daňového subjektu je neopodstatnená."

Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, žalovaný opakovane konštatuje, že týmto je zaťažený daňový subjekt. S poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. najvyšší súd dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Jednak treba mať na pamäti, že dokazovanie vedie správca dane, a na druhej strane tiež treba prihliadať na to, ktoré skutočnosti má povinnosť preukázať samotný daňový subjekt. Obsah dôkazného bremena daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, resp. ktorých preukázaním sú zaťažené iné subjekty.

V rozhodnutí žalovaného chýba presné vymedzenie, ktoré skutočnosti bol povinný preukázať žalobca, teda vymedzenie okruhu dôkazov, ktorými žalobca musí disponovať. Od týchto je potrebné odlišovať skutočnosti, ktorých preukázanie síce nie je zákonnou povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu, ale na ich preukázanie či nepreukázanie zo strany daňového subjektu možno potom prihliadať pri vyhodnotení všetkých dôkazov v ich vzájomných súvislostiach. Z rozhodnutia žalovaného napríklad nie je vôbec zrejmé z čoho správca dane vyvodil povinnosť žalobcu predložiť identifikáciu pracovníkov dodávateľa, RELLAD, s.r.o., ktorí pracovali na stavbe.

Najvyšší súd tiež poukazuje na to, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia upriamuje pozornosť na dodávateľa žalobcu, spoločnosť RELLAD, s.r.o. a poukazuje na skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že sa jedná o problematický daňový subjekt, avšak v rozhodnutí už absentujú následné presvedčivé a konkrétne úvahy žalovaného, ako tieto skutočnosti zaťažujú žalobcu, v akej miere a z akých konkrétnych dôvodov možno pričítať na vrub žalobcu, že si zvolil tohto dodávateľa.

V záujme predídania akýmkoľvek pochybnostiam najvyšší súd záverom zdôrazňuje, že ťarcha dôkazného bremena leží samozrejme v podstatnej miere len na samotnom kontrolovanom daňovom subjekte, úlohou daňových orgánov je však stanoviť pevné hranice a pravidlá dokazovania, mať jasnú predstavu o tom, preukázanie akých konkrétnych skutočností sa žiadanými dôkazmi sleduje, dbať na to, aby dokazovanie bolo vedené v súlade s platnou právnou úpravou a následne vyvodit' zo získaných dôkazov logické a presvedčivé závery, ktoré budú súčasťou odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

Ako vyplýva z vyššie uvedeného, najvyšší súd dospel v prejednávanej veci k záveru, že žalovaný v nedostatočnej miere reflektoval požiadavky na obsah odôvodnenia rozhodnutia ustanovené v § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., v napadnutom rozhodnutí neozrejmil, aké závery vyvodzoval z jednotlivých čiastkových dôkazov a z akých podkladov a akými úvahami sa riadil.

Vzhľadom na to, že najvyšší súd dospel v odvolacom konaní k iným záverom ako krajský súd, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. zmenil tak, že zrušil rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom je žalovaný povinný postupovať v súlade s názorom vysloveným najvyšším súdom v tomto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 a 2 O.s.p. a § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci úspech, priznal náhradu trov konania spočívajúcich v trovách právneho zastúpenia, ktoré pozostávali z náhrady trov za poskytnuté právne služby v uplatnenom rozsahu:

Trovy konania pozostávajú z úhrady súdnych poplatkov a 4 úkonov právnej služby:

- súdny poplatok za podanie návrhu vo výške 70 eur a za podanie odvolania vo výške 70 eur.
- príprava a prevzatie zastúpenia 27.04.2015.....139,83 eur +8,39 eur podľa § 11 ods. 4 a § 16 ods. 3 vyhlášky MS SR č.655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb.
- žaloba zo 04.05.2015.....139,83 eur +8,39 eur podľa §

11 ods. 4 a § 16 ods. 3 vyhlášky MS SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb.

- vyjadrenie z 30.09.2015.....139,83 eur +8,39 eur podľa § 11 ods. 4 a § 16 ods. 3 vyhlášky MS SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb.

- odvolanie zo 16.11.2015.....139,83 eur +8,39 eur podľa § 11 ods. 4 a § 16 ods. 3 vyhlášky MS SR č.655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb.

Spolu trovy konania činia 879,45 eur s DPH (140 Eur trovy konania a 592,88 eur trovy právneho zastúpenia a 146,57 eur DPH).

Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol 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. mája 2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.