

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/83/2015
Identifikačné číslo spisu: 7013200901
Dátum vydania rozhodnutia: 01.12.2016
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:7013200901.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavaleca, PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. v právnej veci žalobcu: KOPSTAV, s.r.o., IČO: 45 511 772, so sídlom Hutnícka č. 2713/10, 052 01 Spišská Nová Ves, zast.: JUDr. Jaroslavom Čollákom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Floriánska č. 19, 040 01 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 27. mája 2015 č. k. 6S/175/2013-146, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 27. mája 2015 č. k. 6S/175/2013-146 p o t v r d z u j e.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/25375-180154/2013/4897 z 18.04.2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“) žalovaný ako odvolací finančný orgán oprávnený podľa § 4 ods. 2 písm. b/ bod 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9812401/5/3740454/2012/Baj zo 14.12.2012 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 165b ods. 1 Daňového poriadku s účinnosťou od 30.12.2012 daňové konanie začaté podľa zák. č. 511/1992 Zb. sa dokončí podľa Daňového poriadku.

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na prejednávajúcu vec odvolací orgán

napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

2. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) v nadväznosti na § 165 ods. 2 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2010 na tom skutkovom základe, že správcom dane bolo zistené, že si žalobca neoprávnene odpočítal daň.

Vyrubenie rozdielu dane správca dane odôvodnil tým, že šetrením a dôkazmi vykonanými pri daňovej kontrole dospel k úsudku, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Podľa § 165 ods. 5 Daňového poriadku sa vyrubovacie konanie po daňovej kontrole začatej a neukončenej pred účinnosťou tohto zákona sa vykoná podľa doterajších predpisov.

Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zák. 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.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobia 2. štvrťrok 2010, 3. štvrťrok 2010, 4. štvrťrok 2010. Protokol z tejto daňovej kontroly č. 9812401/5/3318602/2012 z 12.11.2012 (ďalej len „protokol“) bol prerokovaný a doručený dňa 06.12.2012 v zmysle § 15 ods. 12 zák. č. 511/1992 Zb., keďže sa daňový subjekt ani jeho zástupca nezúčastnil prerokovania protokolu v deň určený vo výzve. Uvedenou kontrolou preveroval dodržiavanie ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

Z daňového spisu ďalej vyplýva, že základným dôvodom pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane je nepreukázanie splnenia podmienok uvedených v § 49 a § 51 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 49 ods. 1 zák. 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/ zák. 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/ zák. 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 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 69 ods. 5 zák. 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.

4. Spochybnými zdaniteľnými obchodmi sú obchody fakturované dodávateľom GARDEN-GG, s.r.o., Škultétyho 4/530, 949 01 Nitra, IČO 36545287, (ďalej len „dodávateľ“) v samostatných 22 faktúrach súhrnne v tam vyčíslenej sume.

Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 29 zák. č. 511/1992 Zb. správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že vyššie opísané zdaniteľné obchody sa neuskutočnili. U vyššie uvedeného dodávateľa nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia a nevznikol ani nárok na odpočítanie dane

u žalobcu.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

5. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach dňa 21.06.2013 žalobu o preskúmanie právoplatných rozhodnutí a postupu správnych orgánov.

6. Krajský súd v Košiciach v konaní podľa druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 a nasl. O.s.p.) preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie v právnych medziach žaloby (§ 249 ods. 2 O.s.p.), oboznámil sa s obsahom administratívneho spisu žalovaného a správneho orgánu prvého stupňa a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

7. S poukazom na relevantné ustanovenia O.s.p., Daňového poriadku, zák. č. 511/1992 Zb., ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., a po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane krajský súd vyslovil právny názor, že žalobcovi sa dodanie zdaniteľných obchodov (poskytnutie služby) dodávateľom nepodarilo preukázať.

8. Krajský súd považoval za nedôvodnú argumentáciu žalobcu, že správca dane neposkytol dôkaz o nedodaní služieb a zdôraznil, že v tomto prípade je právne významné neunesenie dôkazného bremena žalovaným. Ďalej krajský súd poukázal na súvisiacu judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Samotné preukázané dodanie služieb zo strany žalovaného svojim odberateľom súd označil v tejto súvislosti za právne bezvýznamné.

9. Rovnako krajský súd odmietol argument žalobcu, že by zo zastavenia trestného stíhania vo veci podozrenia z daňového trestného činu žalobcu mali vyplývať právne záväzné závery o splnení právnych podmienok pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

10. K námietke žalobcu, že on nemôže zodpovedať za nesplnenie zákonných povinností iných daňových subjektov, krajský súd podotkol, že hoci daňový subjekt má zmluvnú voľnosť, pri voľbe obchodného partnera by si mal byť vedomý existencie svojho dôkazného bremena v daňovom konaní.

III.

Odvolaie žalobcu, vyjadrenie žalovaného

A)

10. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 13.07.2015 (č.l. 162) proti všetkým výrokom rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

- súd prvého stupňa dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.),
- rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

11. Odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- žalobca zotrváva na všetkých svojich skutkových a právnych argumentoch, ktoré uviedol v žalobe a na pojednávaní 27.05.2015,
- závery dokazovania vykonaného v rámci daňovej kontroly sú v rozsudku krajského súdu interpretované v rozpore s jeho skutočným významom,
- súd v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie nesprávne interpretoval otázku rozdelenia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane a z toho vyplývajúcej dôkaznej núdze,
- žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno, ak chcel žalovaný preukázať opak, zaťažovalo žalovaného

dôkazné bremeno, ktoré však neunesol,

- policajný vyšetrovateľ dospel k diametrálne odlišnému záveru o skutkových okolnostiach, než správca dane, čo považuje žalobca v právnom štáte za neprípustné.

12. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že sa zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec sa vráti príslušnému správneému orgánu na ďalšie konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov konania vo vyčíslenej výške 826,86 €.

B)

13. Z vyjadrenia žalovaného z 27.07.2015 (č.l. 171) po uvedení hore citovaných odvolacích námietok vyplýva, že tieto námietky vyhodnotil ako nedôvodné a považuje ich za obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu.

K námietke ohľadom záveru policajného vyšetrovateľa uviedol, že z rozsiahleho dokazovania správcu dane vyplynulo, že sporné práce dodávateľ nevykonala a závery vyšetrovateľa nie sú pre žalovaného záväzné.

14. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

15. 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 zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (ďalej v texte rozsudku tiež „O.s.p.“) s príhľadnutím 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 spoj. s ust. § 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.

16. Na prvom mieste Najvyšší súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v prejednávanej veci žalobcu), t.j. zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa Občianskeho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti rozhodnutiu či postupu správcu dane. Preto správny súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody, t.j. dispozitívne rozhodnutie účastníka konania z úradnej povinnosti meniť alebo ho počas súdneho prieskumu presviedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

17. Rovnako 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 zrušujúcimi námietkami žalobcu (§ 250j ods. 2 O.s.p.), a v takto vymedzenom rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia.

Ďalej zdôrazňuje, že podľa ustálenej súdnej judikatúry (najmä nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II ÚS 127/07-21, alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžo/84/2007, sp. zn. 6Sžo/98/2008, sp. zn. 1Sžo/33/2008, sp. zn. 2Sžo/5/2009 či sp. zn. 8Sžo/547/2009) nie je úlohou súdu pri výkone správneho súdnictva nahradzovať činnosť správnych orgánov, ale len preskúmať zákonnosť ich postupov a rozhodnutí, teda to, či oprávnené a príslušné správne orgány pri riešení konkrétnych otázok

vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy. Preto odvolaciu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

18. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) Najvyšší súd celkom zdôrazňuje, že podstatou súdneho 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 boli dostatočne preukázané skutočnosti opodstatnene nasvedčujúce záveru, že zdaniteľné plnenie sa uskutočnilo, 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 aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

19. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Najvyšší súd v súvislosti s uvedeným konštatuje, že pokiaľ dôjde k záveru, že už prvé procesné, resp. iné pochybenia žalovaného krajský súd nedostatočne pri kontrole zákonnosti vyhodnotil a ich intenzita naplní zrušovacie dôvody uvedené zákonodarcom v ustanovení § 250j ods. 2 O.s.p., potom preverovanie oprávnenosti ďalších námietok je v zmysle judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva [najmä rozsudok Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr Garcia Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)] nehospodárne.

20. Z citovanej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva vyplýva jasný právny názor, 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.

21. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 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 správnu 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 prejednáanej 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 spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. umožňuje odvolaciu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej skutkovej a právnej otázke.

22. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok žalobcu, hoci ním nie je *expressis verbis* v odvolaní explicitne vyjadrený, je sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok zdaniteľného obchodu. Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly.

Žalobca naopak v odvolaní zdôrazňuje kombináciu troch základných skutočností, t.j.

- dodávateľovi ako platiteľovi dane pri dodaní fakturovaných prác a služieb vznikla daňová povinnosť,
- práce a služby, ktoré žalobcovi dodal dodávateľ subdodávateľským spôsobom žalobca použil na ďalšie dodávky tovarov a služieb svojim odberateľom
- žalobca mal faktúru so všetkými náležitosťami daňového dokladu od platiteľa dane, čiže dodávateľa, ktoré majú nepochybne preukázať, že došlo k naplneniu zákonných podmienok na vznik práva na

odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z. Svoje tvrdenia podoprel žalobca tým, že:

- žalobca dodal svoje služby odberateľom,
- žalobca nemal vlastných zamestnancov a niekto musel práce vykonať,
- svedok - bývalý konateľ dodávateľa potvrdil, že dodávateľ fakturoval žalobcovi práce, ktoré subdodávateľsky dodali iné spoločnosti a tieto označil menom,
- ten istý svedok potvrdil realnosť uskutočnených a dodaných prác a platieb za ne.

23. Krajský súd skonštatoval, že kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správcu dane o tom, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok prác a materiálov (v prejednávanej veci ide o výkopové, montážne, búracie a pomocné práce) konkrétne vymedzenou osobou dodávateľa (resp. jeho subdodávateľmi) tak, ako to bolo deklarované vo faktúrach predložených správcovi dane (viď bod č. 4). Vo vzťahu k posúdeniu, či sa toto podarilo žalobcovi preukázať, krajský súd poukázal najmä na [Najvyšší súd cituje relevantné časti odôvodnenia rozsudku krajského súdu zo str. 11]:

„[...] ... žalobca v súvislosti s faktúrami vystavenými spoločnosťou GARDEN-GG, s.r.o. Nitra za zdaňovacie obdobie II. štvrt'rok 2010, ako žalobcom deklarovanej dodávateľom fakturovaných prác - zdaniteľných plnení, z ktorých žalobca vyvodzoval splnenie podmienok podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. nepreukázal správcovi dane reálne uskutočnenie deklarovovaných zdaniteľných plnení týmto dodávateľom, t.j. spoločnosťou GARDEN-GG, s.r.o. Nitra. V procesnej nadväznosti na dôkazný stav - neunesenie dôkazného bremena žalobcom v priebehu daňovej kontroly, týkajúceho sa preukázania reálneho uskutočnenia fakturovaných dodávok spoločnosťou GARDEN-GG, s.r.o. Nitra pritom správca dane v súlade s ustanovením § 16 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. využil procesné inštitúty dožiadania a taktiež vypočul aj svedkov. Súd sa v tejto súvislosti pri hodnotení dôkaznej váhy a obsahu výpovedí bývalého konateľa spoločnosti GARDEN-GG, s.r.o. P. S. a ním označeného svedka O. Z. stotožnil so zisteniami a právnym hodnotením veci orgánmi správy daní oboch stupňov v tom, že z obsahu týchto dôkazných úkonov nevyplynuli skutočnosti preukazujúce reálne dodanie fakturovaných prác spoločnosťou GARDEN-GG, s.r.o. Nitra žalobcovi v zdaňovacom období.“

24. Uvedené dôkazy zabezpečené správcom dane v daňovom konaní (viď str. 7 napadnutého rozhodnutia), ako aj rozpory vo výpovediach spomínaného svedka a ním označenej osoby, ktorá mala pre dodávateľa údajne zabezpečovať účtovníctvo a komunikáciu so subdodávateľmi, sú dostatočne uvedené ako aj vyhodnotené v obidvoch rozhodnutiach.

Tieto rozpory a ďalšie zistenia správcu dane považoval krajský súd za dostatočný dôkazný základ pre záver správcu dane a žalovaného. K tomuto názoru sa priklonil i Najvyšší súd.

25. V súvislosti s uvedeným na tomto mieste Najvyšší súd poukazuje na charakter tvrdenej činnosti dodávateľa (viď bod č. 4), o uskutočnení ktorých sa mala v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) viesť dotknutými osobami povinná, resp. aj dobrovoľne vedená 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.

26. Žalobca na prvom mieste neustále namietal nesprávne právne posúdenie (či už žalovaným alebo krajským súdom) otázky dôkazného bremena, čiže procesných noriem, ktorých aplikácia viedla žalovaného a aj krajský súd k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcu a konzekventne podľa

žalobcu k nesprávnemu zisteniu skutkového stavu. V uvedenej súvislosti Najvyšší súd zastáva názor, že krajský súd vyhodnotil túto právnu otázku správne. Judikatúra, ktorú žalobca v odvolaní uvádza, sa netýka právnej otázky, či daňový subjekt zaťažuje dôkazné bremeno o vykonaní fakturovaných služieb tak, ako boli fakturované dodávateľom, ale toho, či má daňový subjekt povinnosť dokazovať právne vzťahy medzi dodávateľom a jeho subdodávateľmi a povahu ich obchodov. To sa však nedotýka merita tohto sporu. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu.

I samotný žalobca, hoci v inej súvislosti, v odvolaní uvádza všeobecnú právnu zásadu, že sa nevyžaduje dokazovanie o negatívnej skutočnosti. Najvyšší súd zároveň poukazuje na to, že dôkazné bremeno žalobcu vyplýva z § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Dôkazy, ktoré v daňovom konaní správca dane vykonal, dostatočne spochybnili dokazovanie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil.

27. Právna otázka rozloženia dôkazného bremena, resp. nutnosti jeho unesenia zo strany daňového subjektu bola obdobne vyriešená i v predchádzajúcich rozhodnutiach, na ktoré odkázal aj krajský súd - vid' rozhodnutie Najvyššieho súdu, 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.“

28. Podobne aj v rozsudku sp. zn. 2Sžf/52/2010 z 21.09.2011 Najvyšší súd vyslovil nasledujúce závery: „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.“

29. Na uvedenom právnom základe sa Najvyšší súd stotožnil s právnymi názormi krajského súdu, že zdaniteľné obchody tak, ako sú žalobcom uvedené na jednotlivých faktúrach (opätovne vid' bod č. 4), sa neuskutočnili.

30. Čo sa týkalo námietky žalobcu, že krajský súd v rozpore s judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie nesprávne interpretoval otázku rozdelenia dôkazného bremena medzi žalobcu a správcu dane, Najvyšší súd poukazuje na žalobcom citované rozhodnutie C-80/11 Mahagében, resp. C-142/11 Dávid, ktoré obidve vychádzajú z podmienky, že musia byť splnené tak všetky vecné ako aj formálne podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane. Avšak v prejednáwanej veci neboli splnené vecné podmienky, t.j. žalobca nepreukázal uskutočnenie sporných zdaniteľných obchodov.

31. Obdobne aj námietku žalobcu, že policajný vyšetrovateľ dospel k diametrálne odlišnému záveru o skutkových okolnostiach prejednáwanej veci, vyhodnotil Najvyšší súd ako nedôvodnú. Správca dane pri vykonávaní dokazovania postupuje ako nezávislý orgán správy daní, t.j. aj pri rozhodovaní, ktorý dôkazný prostriedok, resp. aký podklad rozhodnutia uzná za vhodný.

Pokiaľ žalobca pri svojich odvolacích námietkach poukazuje na dôkazný prostriedok, ktorý v čase rozhodovania ani správca dane ani žalovaný nemali k dispozícii (žalobca uvádza, že ide o uznesenie OR PZ, OKP Spišská Nová Ves o zastavení trestného stíhania z 24.07.2014), táto námietka je irelevantná, lebo správny súd v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. vychádza zo skutkového stavu, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (t.j. 18.04.2013). Pokiaľ sa žalobca domnieva, že uvedený dôkazný prostriedok je pre daňové konanie relevantný v zmysle iných zákonných ustanovení, tak mal zvoliť iný mechanizmus obrany.

V.

32. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré je logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Odvolací súd sa stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie oprávnenosti odpočítania dane.

Počas konania Najvyšší súd z jemu dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

33. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedených právnych názoroch a rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp. zn. 2Sžf/52/2010 ako aj sp. zn. 8Sžf/36/2010, resp. aj v obdobnej veci žalobcu vydaného rozsudku sp. zn. 1Sžf/81/2015, pri ktorých Najvyšší súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich 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) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchyľil (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. s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

34. Nakoľko išlo o základnú odvolaciu argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala nesprávneho procesného skúmania splnenia podmienok na odpočítanie dane na strane žalobcu, a ktorá vymedzovala rámec meritórneho súdneho prieskumu, ostatné jeho odvolacie námietky boli týmto skonsumované. Preto sa Najvyšší súd inými námietkami ďalej nezaoberal.

35. Najvyšší súd v prejednávanej veci v súlade s ust. § 250ja ods. 2 O.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by týmto postupom bol porušený verejný záujem (vo veci prebehlo na prvom stupni súdne pojednávanie, pričom účastníkom bola daná možnosť sa ho zúčastniť), a na základe informácií dostupných z pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd dospel k záveru, že nebolo potrebné v súlade s ust. § 250i ods. 1 O.s.p. vykonať dokazovanie a z iných dôvodov nevznikla potreba pojednávania nariadiť.

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 nie je prípustný opravný prostriedok (§ 246c ods. 1 O.s.p.).