

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/71/2018
Identifikačné číslo spisu: 3017200125
Dátum vydania rozhodnutia: 13.11.2019
Meno a priezvisko: Mgr. Viliam Pohančenič
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:3017200125.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Viliama Pohančeniča (sudca spravodajca) a zo sudcov JUDr. Nory Halmovej a JUDr. Jany Zemkovej, PhD., v právnej veci žalobcu: P. K. S., podnikajúci pod obchodným menom Ing. Stanislav Pelikán - PELI, IČO: 30 875 480, s miestom podnikania Dibrovova 841/23, 915 01 Nové Mesto nad Váhom, zastúpený: JUDr. Andrej Hudcovic, advokát, Legionárska 2, 911 01 Trenčín, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100170361/2017 zo dňa 27.01.2017, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/31/2017-77 zo dňa 08.08.2018, takto

rozhodol:

Kasačnú sťažnosť z a m i e t a.

Žalobca má voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

Odôvodnenie

I.

1. Daňový úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom (ďalej aj len „správca dane“), vykonal u žalobcu daňovú kontrolu zameranú na daň z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012. Žalobca zaúčtoval do výdavkov ovplyvňujúcich základ dane za rok 2012 úhrady celkom 12 faktúr vystavených subjektom O. M., IČO: 40 733 670, A. XXX/XX, Q. a to č. 2012/01, č. 2012/04, č. 2012/10, č. 2012/26, č. 2012/31, č. 2012/43, č. 2012/50, č. 2012/64, č. 2012/66, č. 2012/84, č. 2012/92 a č. 2012/102, so súhrnnou fakturovanou sumou 19.655,50 €, s opakovaným predmetom plnenia spočívajúcim v nástrojárskych prácach, vŕtaní, rezaní závitov, leštení hliníka a zrážaní hrán. K faktúram predložil výpisy z účtu a potvrdenia o prevzatí podpísané iba ním.

2. Svedok O. M. uviedol, že v roku 2012 vykonával ekonomickú činnosť ako živnostník pre viacerých odberateľov v oblasti strojárskych a murárskych prác, tiež v oblasti kúpy a predaja náradia a mechanizmov. Potvrdil vystavenie, opečiatkovanie a podpísanie faktúr za vŕtanie, rezanie závitov, leštenie hliníka, zrážanie hrán pre žalobcu. V účtovníctve by mali byť faktúry zaúčtované. Pre konkrétne zákazky ho oslovoval buď žalobca, alebo sa on ozval žalobcovi, keď nemal prácu. Zákazky realizoval v

garáži na Z. na adrese Z. XXXX. Na činnosť vykonávanú pre žalobcu neboli potrebné žiadne stroje. Formy leštil pastou a závitý vyrezal závitníkom. Formy mu vozil buď žalobca alebo si ich od neho doviezol sám. Úhrady za prácu prijímal prevodom na účet, ktorý ale nie je jeho, a to z dôvodu exekúcií. Skutočnosť, že v daňovom priznaní fyzických osôb za rok 2012 uviedol ako príjmy z podnikania sumu 26.102,- Eur, pričom bezhotovostné vklady od fyzických a právnických osôb za obdobie od januára 2012 do júna 2012 predstavovali sumu 198.692,28 €, rieši jeho právnik. Účtovníctvo na preukázanie tvrdení však nepredložil, nakoľko sa v čase jeho výsluchu malo nachádzať u právnika. Napriek výzve správcu dane na dodatočné predloženie účtovníctva O. M. účtovníctvo správcovi dane nepredložil a na ďalšie pokusy správcu dane o predloženie účtovníctva nereagoval. V rámci konania v inej veci predložil O. M. správcovi dane peňažný denník od 01.01.2012 do 31.12.2012, knihu pohľadávok k 31.12.2012 a knihu záväzkov k 31.12.2012. V predložennom peňažnom denníku je uvedený iba prehľad peňažných prostriedkov v hotovosti a na účtoch v bankách v členení na príjmy a výdavky, nie sú v ňom uvedené príjmy zahrňované do základu dane z príjmov, výdavky vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, príjmy neovplyvňujúce základ dane z príjmov, výdavky neovplyvňujúce základ dane z príjmov. V peňažnom denníku je vyčíslená suma príjmov vo výške 486.915,52 € s DPH, čo predstavuje sumu cca 405.763,- € bez DPH a v podanom daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2012 sú uvedené príjmy v sume 26.102,- Eur bez DPH. V peňažnom denníku predložennom O. M. sú všetky transakcie uvedené v položke „hotovosť“, ale podľa výpisov z účtu č. 5015650316/0900, o ktorom sa O. M. vyjadril, že ho používal na podnikanie, väčšina transakcií prebiehala cez účet a aj žalobca uhrádzal všetky faktúry vystavené O. M. prevodom na účet. V knihe pohľadávok je uvedené „zostáva uhradiť“ 323.998,40 € a v podanom výkaze o majetku a záväzkoch k 31.12.2012 je na riadku 08 - pohľadávky uvedená suma 10.882,- €. Na základe vyššie uvedených skutočností správca dane dospel k záveru, že doklady predložené O. M. sú nevierohodné a nepredstavujú verný a skutočný obraz ekonomickej činnosti O. M. za rok 2012. V nadväznosti na uvedené zistenia správca dane vyzval žalobcu na predloženie dôkazov nepochybne preukazujúcich vykonanie prác O. M.. Žalobca objasnil svoju činnosť a uviedol, čo konkrétne pre neho vykonával O. M.. Predložil aj doklady preukazujúce, že práce mal vykonať O. M..

3. Správca dane rozhodnutím č. 104050022/2016 zo dňa 06.10.2016 podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane 4.080,31 € na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2012, čo zdôvodnil tým, že žalobca nepredložil k uvedeným obchodom dôkazy, ktorými by bola preukázaná vierohodnosť predložených daňových dokladov. Správca dane skonštatoval, že okrem faktúr, výpisov z účtu, potvrdení o prevzatí a fotodokumentácie dvojformy žalobca nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval vykonanie prác O. M.. Žalobca nepreukázal vierohodnosť predložených daňových dokladov. Správca dane označil uplatnený výdavok za nepreukázaný, pričom nespochybnil samotnú existenciu foriem, ale skutočnosť, že O. M. realizoval na týchto formách vŕtanie, rezanie závitov, leštenie a zrážanie hrán. O. M. síce na ústnom pojednávaní potvrdil vystavenie a úhradu faktúr ako aj vykonanie prác, ale tieto tvrdenia sa podľa správcu dane nepreukázali. Bolo na žalobcovi preukázať, že sporné faktúry boli vystavené O. M. na základe reálneho plnenia, ktoré bolo týmto daňovým subjektom aj uskutočnené. Je povinnosťou daňovníka preukázať, že uplatnenie predmetného výdavku na daňové účely je oprávnené. Žalobca nepreukázal, že výdavok za vŕtanie, rezanie závitov, leštenie hliníka a zrážanie hrán, ktorý si uplatnil ako daňový výdavok, je v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Z uvedeného vyplýva, že žalobca výdavok za vŕtanie, rezanie závitov, leštenie hliníka, zrážanie hrán neoprávnene uplatnil ako daňový výdavok, čím porušil § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., podľa ktorého daňovým výdavkom nie je výdavok, ktorého vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané, a to vo výške 19.655,50 €. Proti rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie.

4. Žalovaný rozhodnutím č. 100170361/2017 zo dňa 27.01.2017 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie žalovaného“) rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II.

5. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, o ktorej rozhodol krajský súd rozsudkom č. k. 13S/31/2017-77 zo dňa 08.08.2018 tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného ako

aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane zrušil a žalobcovi priznal voči žalovanému náhradu trov konania vo výške 100 %. V odôvodnení rozsudku krajský súd citoval § 190 a § 191 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „S.s.p.“), § 2 písm. i), § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z., § 3 ods. 2, 3, 6, a § 24 ods. 1, 2, 3, 4 daňového poriadku. Podrobne opísal skutkový stav veci a dospel k záveru o dôvodnosti žaloby, keďže správne orgány svojím postupom zaťažili administratívne konanie vadou spočívajúcou v tom, že skutkový stav, ktorý vzali za základ napadnutého rozhodnutia, rezultujúci sentenciou, že žalobca nepredložil žiadny dôkaz, ktorý by preukazoval vykonanie prác O. M., je v rozpore s obsahom administratívneho spisu (§ 191 ods. 1 písm. f) S.s.p., v spojení s vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov podporujúcich záver o neunesení dôkazného bremena žalobcom (§ 191 ods. 1 písm. d) S.s.p.“).

6. V bode 37 rozsudku uviedol, že z vykonaných dôkazov nevyplýva, že by žalobca zanedbal obvyklú mieru opatrnosti, akú je možné spravodlivo požadovať od podnikateľských subjektov podnikajúcich v predmetnom úzko špecializovanom trhovom segmente. V podstate ani správny súd nevie, ako ešte inak mohol alebo ako inak mal žalobca obohatiť dôkazy a dôkazné prostriedky ním predkladané v daňovom konaní, predložiť v podstate všetko, čím reálne, resp. legálne mohol disponovať. Obchodné kontakty medzi bežnými živnostníkmi sa zrejme nenadväzujú tak, že sa od potenciálneho dodávateľa vyžiada kompletne účtovníctvo za predchádzajúce obdobie, predloží sa auditorovi na analýzu, ktorej závery by potom mohli záujemcu o spoluprácu vystríhať pred nadväzovaním obchodných vzťahov s iným subjektom. Žalobca pri nadväzovaní obchodných kontaktov s O. M. nemal možnosť preveriť si históriu obchodných transakcií na bankovom účte, ktorý mu O. M. označil za účelom vykonávania úhrad, aby si tak mohol utvoriť obraz, či transakcie na tomto účte sú alebo nie sú podozrivé, keďže ide o predmet bankového tajomstva. Žalobca nemal možnosť porovnať O. M. vedený peňažný denník a iné dokumenty s daňovým priznaním O. M. za rok 2012, nakoľko pri daňovom priznaní ide o dokument, ktorý sa zásadne vyhotovuje až po skončení zdaňovacieho obdobia (tu začiatkom roku 2013), takže v čase realizácie obchodných vzťahov medzi žalobcom a O. M. v priebehu roka 2012 nemohol nikto, vrátane O. M., tušiť, aký obsah jeho daňové priznanie za rok 2012 bude mať. Žalobca nemal zákonnú povinnosť riešiť otázky kompetentnosti O. M. viesť účtovníctvo, vyplňať a podávať daňové priznania, resp. dopátrať sa toho, či a prečo účet, na ktorý má posilať úhrady, patrí alebo nepatrí O. M.. Žalobca si v podstate z verejne dostupných databáz iba mohol overiť, či O. M. je evidovaným živnostníkom disponujúcim živnostenským oprávnením a z toho vyplývajúcim oprávnením vystavovať za poskytované služby faktúry spôsobilé na zaúčtovanie v účtovníctve odberateľa a následne empiricky (skúsenostne) po realizácii prvej objednávky mohol preveriť, či O. M. je fyzicky (odborne a manuálne) spôsobilý predmet objednávky zrealizovať, či služby ním dodávané sú realizované v dohodnutých lehotách a v požadovanej kvalite.

7. V bode 38 uviedol, že podľa jeho názoru bolo nepostačujúce, ak sa správca dane sám iniciatívne zameril výlučne na účtovnú (účtovnícku) gramotnosť O. M. a nie aj na jeho technické, či manuálne zručnosti, na jeho materiálne, nástrojové a priestorové vybavenie, ne/umožňujúce realizáciu takého druhu prác, aké vyplývajú zo sporných faktúr. Nevyhodnotil obsah výpovede O. M. v smere posudzujúcom nielen formálne, ale najmä materiálne preverenie a vyhodnotenie schopnosti zrealizovať dojednané služby pre žalobcu, resp. v rámci správcou dane vedeného výsluchu v tomto smere O. M. nebol vypočúvaný. To, že dodávateľ žalobcu zanedbá svoje zákonné povinnosti pri vedení účtovníctva, nemôže bez ďalšieho znamenať diskvalifikáciu jeho obchodných partnerov pri plnení ich vlastných daňových povinností, t. j. nemožnosť uplatnenia výdavkov vyplývajúcich z obchodných vzťahov realizovaných s takýmto subjektom pre účely daňového konania. Ak faktúry vystavené O. M. spĺňajú príslušné náležitosti požadované právnymi predpismi a sú doplnené potvrdeniami o prevzatí foriem, ak úhrady sporných faktúr obaja kontrahenti v daňovom konaní potvrdili a tieto úhrady sú verifikovateľné z výpisov z príslušných bankových účtov, ak faktúry vystavil subjekt, ktorý v čase ich vystavenia bol živnostníkom evidovaným v živnostenskom registri, ak z obsahu výpovede O. M. nevyplývali skutočnosti, ktoré by na strane správcu dane mohli vygenerovať pochybnosť o jeho manuálnej a odbornej spôsobilosti vykonať fakturované služby, ak O. M. pred správcou dane vypovedal spôsobom, z ktorého sa dá ustáliť, že o prácach fakturovaných žalobcovi referoval ako o osobne prežitej skúsenosti a nie ako o niečom dodatočne fingovanom, ak je tu svedok, ktorý potvrdil dodanie najmenej jednej

dvojformy O. M. žalobcovi, ak nie sú pochybnosti, že žalobca dodával formy, ku ktorým predložil aj fotodokumentáciu a navrhol ich ohliadku, v priebehu roku 2012 svojím odberateľom, ktorých zoznam predložil (vrátane dvoch čestných vyhlásení jeho odberateľov), potom správcom dane aktívne presadzovaná dôkazná línia smerom zvyrazňujúcim účtovnícku negramotnosť a nedbanlivosť O. M. ako dodávateľa žalobcu bola síce jednou z možných, avšak pri takejto sume dôkazov svedčiacich v prospech žalobcu v konečnom dôsledku nepostačujúcim spôsobom vedenia dokazovania, ktorého jednoznačným výsledkom by mohlo a malo byť spochybnenie reálnosti vykonania fakturovaných prác prostredníctvom osoby O. M.. Podľa názoru krajského súdu správca dane a v nadväznosti naň ani žalovaný logicky a vyčerpávajúco nezdôvodnili, prečo faktu, že O. M. nevedel predložiť účtovníctvo na preukázanie jeho tvrdení a pre správca dane uspokojivo vysvetliť účtovné súvislosti svojho podnikania v roku 2012, prisúdili v procese posudzovania dôkaznej sily zabezpečených dôkazov váhu v ich vnímaní úplne eliminujúcu dôkaznú hodnotu a relevanciu všetkých ostatných dôkazov svedčiacich o tom, že sa fakturované obchody zrealizovali, čím súčasne zaťažili ich rozhodnutia vadou nepreskúmateľnosti pre nedostatok dôvodov. Dôkazy svedčiace v prospech verzie žalobcu by sa síce jednotlivito (vytrhnuté z kontextu iných dôkazov) vo svetle absencie účtovníctva O. M. mohli dať označiť ako nepostačujúce, ak sa však vnímajú a vyhodnotia vo vzájomnej súvislosti, v rámci ucelenej množiny dôkazov predložených žalobcom, nemožno ich odmietnuť iba konštatovaním s vypovedacou hodnotou „lebo nepreukázal.“

8. Vychádzajúc z právneho názoru uvedeného vyššie, správca dane v ďalšom konaní vyhodnotí dôkazy nielen jednotlivito, ale aj v ich vzájomnej súvislosti, v prípade potreby dokazovanie doplní a opätovne rozhodne rozhodnutím nevykazujúcim prvky arbitrárnosti.

III.

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť navrhujúc, aby kasačný súd zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie z dôvodu, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

10. Uviedol, že krajský súd sa odklonil od ustálenej judikatúry, nakoľko za dôkazy preukazujúce tvrdenie žalobcu, že práce vykonal O. M., považoval formálne dôkazy - dodávateľské faktúry, výpisy z účtu žalobcu a potvrdenia o prevzatí foriem podpísané len žalobcom a nie aj odovzdávateľom. Vykonanie prác O. M. nebolo možné overiť v jeho účtovníctve a toto nepreukazuje ani fotodokumentácia, ani kniha jász žalobcu. Predloženým zoznamom odberateľov ako ani čestnými vyhláseniami žalobca nepreukázal dodanie prác O. M.. Správca dane spochybnil účtovné dokumenty žalobcu v súvislosti s nepreukázaným vykonaním prác O. M. ako dodávateľom uvedeným na faktúrach. Žalobca si neoprávnene znížil daňový základ na dani z príjmov, keďže predložené a zaplatené faktúry nie sú odrazom reálneho plnenia. Technicky je totiž možné vyhotoviť akúkoľvek faktúru, akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie bolo skutočne poskytnuté a rovnako je technicky možné previesť peňažné prostriedky na akýkoľvek účet, t. j. predstierať zaplatenie vystavených faktúr. Pokiaľ daňové doklady neodrážajú reálne plnenie, nemôžu založiť nárok na zníženie základu dane z príjmov.

11. Doklady predložené žalobcom správca dane spochybnil aj na základe zistenia, že dodávateľ síce vykonanie prác ako aj vystavenie faktúr potvrdil, avšak tieto v skutočnosti nepreukázal a správca dane ich nevedel preveriť v jeho účtovníctve. Pochybnosti správca dane vyvolalo aj zistenie, že O. M. na podnikanie nepoužíval vlastný bankový účet, ako aj zistené nezrovnalosti v jeho účtovníctve a v daňovom priznaní za rok 2012. Nakoľko správca dane spochybnil dôveryhodnosť predložených dokladov, musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo dodávateľom uvedeným na faktúre. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomická činnosť plne pod kontrolou daňového subjektu a vzhľadom na to má daňový subjekt ako platiteľ dane možnosť si obstaráť dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť zdaniteľného plnenia správcovi dane. Svoje názory žalovaný oprel o rozsudky najvyššieho súdu sp. zn. 4Sž/136/1999, 5Sžf/11/2014, 1Sžf/4/2016, 3Sžf/26/2016, 3Sžf/105/2014 a 3Sžf/35/2013.

IV.

12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol, aby ju kasačný súd zamietol. V súvislosti s argumentáciou sťažovateľa vo vzťahu k meritu rozhodnutí správnych orgánov poukázal na odôvodnenie rozsudku krajského súdu.

13. Krajský súd vo výpovedi O. M. nenašiel žiadnu takú skutočnosť, odôvodňujúcu pochybnosti o tom, že práve on vykonával práce pre žalobcu. Žalovaný neuviedol, ktoré z tvrdení O. M. boli zdrojom jeho pochybností do takej miery, že spochybnil všetky zadovážené dôkazy. Žalovaný prikladá obrovskú váhu skutočnosti, že O. M. nepredložil správcovi dane účtovníctvo. Účtovnícka negramotnosť a nedbanlivosť tejto osoby v hodnotení dôkazov správnym orgánom prevážila všetky ostatné formálne i neformálne dôkazy obsiahnuté v spise, resp. tieto eliminovala. Na účtovníckej nedbanlivosti sa však žalobca nepodieľal a nemal ani zákonnú možnosť si správnosť vedenia účtovníctva O. M. overiť. Žalovaný neuviedol, aké dôkazy by si mal každý podnikateľ v podobnom prípade zadovážiť, ak by sa v budúcnosti ukázalo, že jeho dodávateľ nevedel riadne účtovníctvo. Žalobca teda stále nevie, aké dôkazy si má v budúcnosti v podobných prípadoch zadovážiť.

14. Žalobca nesúhlasil s názorom správcu dane, že čestné vyhlásenia nie sú podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku dôkazom v daňovom konaní. Výpočet dôkazov v tomto ustanovení totiž nie je taxatívny, ale iba exemplifikatívny. Podľa žalobcu neuniesol dôkazné bremeno žalovaný, pričom v správnom konaní nebol vykonaný žiaden dôkaz spôsobilý spochybniť hodnovernosť dôkazov žalobcu. Správne orgány vychádzali iba zo skutočnosti, že O. M. nevedel riadne svoje účtovníctvo, čo však nedokazuje, že on a všetci, ktorí s ním spolupracovali, sú podvodníci.

V.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd (§ 11 písm. g) S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu bez nariadenia pojednávania v súlade s § 455 S.s.p. a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného (sťažovateľa) nie je dôvodná.

16. Kasačný súd najskôr považuje za potrebné uviesť, že krajský súd podrobne opísal skutkový stav veci, citoval správne ustanovenia právnych predpisov, ktoré už kasačný súd opakovať nebude a v plnom rozsahu na tieto časti preskúmaného rozsudku poukazuje. V podstate brilantným spôsobom v bodoch 37 a 38 rozsudku odôvodnil svoj názor o potrebe zrušenia preskúmaných rozhodnutí podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a f/ S.s.p. Uvedené závery vystihujú možnosti bežného podnikateľa pri vykonávaní svojej podnikateľskej činnosti za štandardných okolností preukázať daňovými dokladmi a dostupnými dôkazmi reálne poskytnutie služieb dodávateľom uvedeným na faktúrach. Dôkazné bremeno daňového subjektu totiž nemôže byť bezbrehé. Naopak, je obmedzené princípmi fungovania trhového hospodárstva a rešpektom k právam daňového subjektu a k základným slobodám. Povinnosť daňového subjektu tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať, nemôže byť chápaná absolútne ale v súlade s princípmi materiálneho právneho štátu. Je nemysliteľné napríklad požadovať dôkaz v podobe nahrávania činnosti dodávateľa kamerou a podobne. Takýto dôkaz však ani požadovaný nebol. V danom prípade správne orgány dospeli k vážnym pochybnostiam, či služby (práce) pre žalobcu vykonal skutočne práve O. M.. Tieto pochybnosti má po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu aj kasačný súd a preto uvažoval nad zrušením rozsudku krajského súdu, avšak napokon dospel k názoru, že vo veci ešte musí vykonať dokazovanie v rámci svojej kompetencie správca dane a zamerať svoju pozornosť nie na účtovníctvo O. M., pretože za jeho vedenie a kvalitu žalobca nezodpovedá, ale primárne skôr na jeho technické či manuálne zručnosti, na jeho materiálne, nástrojové a priestorové vybavenie, ktoré mu umožňovalo v roku 2012 realizáciu prác vyplývajúcich zo sporných faktúr. Správne orgány síce vo svojich rozhodnutiach uviedli, že zistené nezrovnalosti v účtovníctve O. M. (predložené doklady sú nevieryhodné, nezobrazujúce verný a skutočný obraz economickej činnosti O. M. za rok 2012), nepredstavujú skutočnosť, ktorá je dôvodom zvýšenia základu dane žalobcu, nakoľko uznali, že pochybenia v tomto smere na strane dodávateľa nie je možné pripisovať na vrub žalobcu, avšak z obsahu ich rozhodnutí vyplýva, že práve táto skutočnosť bola pre správne orgány rozhodujúca, keďže svoju pozornosť nezamerali na osobu O. M. z pohľadu technického, manuálnych zručností, vybavenia a v podstate jeho schopnosti práce zrealizovať. Ak by bolo účtovníctvo O. M. v poriadku, zrejme by nespochybnili, či práce aj skutočne vykonal. Spúšťačom pochybností o reálnom priebehu obchodov

teda jednoznačne bolo riadne nevedené účtovníctvo. Nepriznanie príjmov poukázaných žalobcom na základe sporných faktúr je pritom pre posúdenie veci takmer bezvýznamné. Význam však môže mať celková „fakturačná činnosť“ O. M., ktorá by pri vysokej sume a predpokladu, že tento nemal zamestnancov, riadne vybavenie a možnosti, evokovala ďalšie vážne pochybnosti o reálnom výkone jeho činnosti.

17. Neuniklo pozornosti kasačného súdu, že problém s nepredložením dokladov O. M., resp. s jeho účtovníctvom ako takým, existuje aj za zdaňovacie obdobie 2013. Posúdenia hodné sú aj odpovede O. M. uvedené v zápisnici o ústnom pojednávaní zo dňa 18.03.2015, týkajúce sa daňovej kontroly iného daňového subjektu a nepochybne aj úradný záznam spísaný dňa 09.02.2016, z ktorého vyplýva, že O. M. mal nastúpiť na protialkoholické liečenie v Psychiatrickej liečebni na Prednej Hore, čo všetko má vypovedaciu schopnosť o osobe tohto podnikateľa, o spôsobe jeho podnikania, jeho schopnostiach a možnostiach a to možno aj v roku 2012. Uvedeným sa však správca dane nezaoberal v súvislosti tejto skutočnosti na možnosť riadneho vykonania prác pre žalobcu v roku 2012. Kasačný súd by zaujímalo, či O. M. vôbec bol schopný riadnej podnikateľskej činnosti v roku 2012, či nevystavoval daňové doklady účelovo, či si takto neriešil svoje problémy s exekúciami, keď v ich súvislosti používal aj účet inej osoby na svoje podnikanie. Okrem dobrej viery žalobcu k osobe O. M. a teórii o reálnom dodaní prác touto osobou žalobcovi, je totiž možná aj teória, že O. M. mohol vystupovať ako tzv. „biely kôň“ vystavujúci daňové doklady s nelegálnym cieľom - zníženia základu dane v danom prípade. Viac svetla do prípadu by vnieslo aj zodpovedanie otázky, či sa rieši prípadná trestnoprávna zodpovednosť O. M., vykazujúceho typické znaky bieleho koňa, ďalej, či ide aj o podozrenie z porušenia právnych predpisov v oblasti DPH - či koná Kriminálny úrad finančnej správy, resp. či vo veci konajú orgány činné v trestnom konaní a s akým výsledkom. Výpoveď O. M. je podľa názoru kasačného súdu nepresvedčivá. Na viaceré otázky odpovedal nekonkrétne a nepresvedčivo, nepamätal si.

18. Pri daňovoprávnej kvalifikácii súkromnoprávneho konania nemožno opomenúť jeho hospodársku podstatu a účel a je nutné ho posudzovať vo vzájomných súvislostiach. Orgány aplikujúce právo musia pri svojej činnosti postupovať tak, aby interpretačné a aplikačné problémy riešili s maximálnou mierou racionality. Právny normatívny systém totiž predstavuje iba jeden zo spôsobov riešenia spoločenských konfliktov, ktorý nie je možné od ostatných systémov celkom oddeliť (a nebolo by to ani zmysluplné) a preto tak pri myšlienkových postupoch v oblasti práva nie je možné abstrahovať od všeobecne platných pravidiel a predstáv. Rozhodnutia vo veci konajúcich správnych orgánov musia byť konzistentné a ich argumenty musia podporiť príslušný záver. Pri hodnotení dôkazov by mali byť vzaté do úvahy všetky dôkazy. Nie je prípustné apriórne odmietnutie alebo apriórna akceptácia vybraných dôkazov bez ďalšieho. Popis všetkých preukázaných skutočností prípadu musí byť prezentovaný ako koherentný celok, nielen formálne, ale aj materiálne. Cieľom správy daní je nepochybne daň správne zistiť a zabezpečiť jej úhradu. Správca dane nie je povinný vyhľadávať za daňový subjekt skutočnosti, ktoré by mohli byť v jeho prospech, avšak pokiaľ ich má k dispozícii, musí sa nimi zaoberať. K predloženým čestným vyhláseniam treba uviesť, že tieto zákon ako dôkaz nevylučuje, avšak v danom prípade jednoznačne nepreukazujú skutočnosť, že O. M. na formách realizoval práce, ktorých cenu následne fakturoval žalobcovi. Žiadna z dotknutých osôb totiž nebola prítomná pri fakturovaných prácach. Kasačný súd je pritom názoru, že dôkazné bremeno nemožno vnímať extenzívne, ale je nutné vymedziť jeho rozmer. Krajský súd konštatoval, že žalobca v daňovom konaní predložil všetky doklady, ktoré od neho bolo možné reálne požadovať. Za týchto okolností bolo na správnych orgánoch, u ktorých pretrvávali ich pochybnosti o reálnom vykonaní prác O. M., zamerať sa viac na konanie O. M. a v tejto súvislosti napríklad zistiť, ako sa žalobca nakontaktoval na O. M., prečo práve na neho, odkiaľ mal referencie o jeho činnosti, to znamená zistiť, ako v záujme minimalizácie svojho podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávaní obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať na bezproblémovosť svojho obchodného partnera. Daňový subjekt, ktorého zaťažuje dôkazné bremeno, totiž musí svoje obchodné aktivity prispôbiť konkrétnym podmienkam tohto rizika. Námietky žalobcu, že aké iné než listinné podklady mal predložiť, postrádajú svoju plauzibilitu. Je totiž vecou daňového subjektu, aké dôkazné prostriedky vo vzťahu k preukázaniu tvrdenej skutočnosti zvolí. Samotné presné vymedzenie nástrojov, ktorými by bolo možné absolútne preukázať určité skutočnosti, nie je možné pre potreby praxe definovať. Konkrétne vymedzenie, či naopak prílišná všeobecnosť, by v konečnom dôsledku vylúčila nechtiac aj prípady, ktoré by svojou

povahou mali patriť do určitej kategórie. Dokazovanie v daňovom konaní je navyše viazané zásadou voľného hodnotenia dôkazov a posúdenie závažnosti jednotlivých dôkazných prostriedkov je v právomoci správcu dane.

19. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť nie e dôvodná, a preto ju zamietol.

20. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že úspešnému žalobcovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania (§ 467 ods. 1 S.s.p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S.s.p.). O výške trov kasačného konania rozhodne v zmysle § 467 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 175 ods. 2 S.s.p. krajský súd po právoplatnosti tohto rozsudku samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

21. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0.

Poučenie:

P o u č e n i e : Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.