

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/74/2016
Identifikačné číslo spisu: 7014201513
Dátum vydania rozhodnutia: 12.12.2017
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:7014201513.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana v právnej veci žalobcu: L. J., IČO: 17 229 308, s adresou W. Č.. X, XXX XX X., zast.: JUDr. Ondrejom Lučivjanským, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Murgašova č. 9, 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 11. februára 2016 č.k. 7S/149/2014-81, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 11. februára 2016 č.k. 7S/149/2014-81 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/509055/2014/5307 z 20.11.2014 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 17) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Košice (ďalej len na účely rozsudku „správca dane“) č. 9801404/5/3794734/2014/Va z 08.08.2014 (ďalej tiež na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“) vo veci dane z príjmov.

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 § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako daňovému subjektu vyrubený rozdiel dane z príjmov fyzickej osoby (ďalej tiež „daň“) za zdaňovacie obdobie 2012 na tom právnom základe, že doklady týkajúce sa úhrad faktúr dodávateľskej spoločnosti INTEXT DECOR s.r.o., Košice (ďalej len „dodávateľ žalobcu“) nemajú charakter daňových výdavkov, t.j. ide o faktúry, ktoré neboli dodávateľom žalobcu vystavené a práce neboli zrealizované. Preto správca dane uvedený výdavok vyhodnotil v zmysle § 2 písm. i) a § 19 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 595/2003 Z.z.“), že nespadá pod daňové výdavky.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení platí, že ak výšku výdavku (nákladu) limituje osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov najviac do výšky tohto limitu. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon alebo jeho zahrnutie v zdaňovacom období upravuje tento zákon v inej výške ako osobitný predpis, preukázaný výdavok (náklad) možno zahrnúť do daňových výdavkov len v rozsahu a za podmienok ustanovených v tomto zákone. Ak výšku výdavku (nákladu) limituje tento zákon výškou dosiahnutého príjmu alebo výškou príjmu z prijatej úhrady, uplatní sa výdavok (náklad) alebo jeho časť do daňových výdavkov v tom zdaňovacom období, v ktorom bol dosiahnutý príjem alebo prijatá úhrada.

3. Vyrubenie dane správca dane odôvodnil tým, že vykonaným šetrením v rámci konania vo veci vyrubenia dane za uvedené zdaňovacie obdobie bolo zistené, že žalobca zahrnul do daňových výdavkov zaúčtovaných v peňažnom denníku platby v hotovosti (v sume prevyšujúcej 370 tisíc €) ako úhrady faktúr pre dodávateľa žalobcu vystavené za vykonané stavebné práce na stavbe Boutique Hotel Golden Royal Košice.

Z výsluchu svedka pána H. W. (bývalý jediný konateľ dodávateľa žalobcu v čase vystavenia dotknutých faktúr) vyplýva, že tieto príjmy vykázal v daňovom priznaní ako položky znižujúce základ dane, čím podľa žalovaného porušil ustanovenia § 12, § 13 a § 17 zák. č. 595/2003 Z.z.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení od dane sú oslobodené príjmy daňovníkov uvedených v § 12 ods. 3 plynúce z činnosti, na ktorej účel títo daňovníci vznikli alebo ktorá je ich základnou činnosťou vymedzenou osobitným predpisom okrem príjmov z činností, ktoré sú podnikaním, a príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43; v rozpočtových organizáciách sú od dane oslobodené aj príjmy z činnosti, ktorá je vymedzená zriaďovateľom v zriaďovacej listine na plnenie jej základného účelu, a príjmy z prenájmu a z predaja majetku zahrnuté v rozpočte zriaďovateľa okrem príjmov, z ktorých sa daň vyberá podľa § 43.

Podľa § 17 ods. 2 písm. a) zák. č. 595/2003 Z.z. v citovanom znení výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane sa zvýši o sumy, ktoré nemožno podľa tohto zákona zahrnúť do daňových výdavkov alebo ktoré boli do daňových výdavkov zahrnuté v nesprávnej výške.

4. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane po viacerých neúspešných predvolaniach a následne po telefonickom oznámení termínu žalobcovi vykonal dňa 03.04.2014 výsluch svedka pána H. W., ktorý po nahliadnutí do listinných dôkazov (najmä faktúry, zmluvy o dielo, rozpočty s výkazom vykonaných prác a príjmové pokladničné doklady) uviedol (viď str. 4 a 5 napadnutého rozhodnutia), že

„spoločnosť predložené faktúry, výkazy vykonaných prác, zmluvy o dielo k faktúram ani príjmové pokladničné doklady nevystavila. Spoločnosť nemá uvedené doklady zaúčtované v účtovníctve, spoločnosť neuzatvárala žiadne zmluvy o dielo s daňovým subjektom, práce uvedené na predložených faktúrach spoločnosť nevykonala, spoločnosť v roku 2012 nezamestnávala žiadnych stálych ani príležitostných pracovníkov, ani jeden podpis uvedený na faktúrach, zmluvách a príjmových dokladoch nie je jeho.

[.]... v roku 2012 bol jediným konateľom spoločnosti a nepoveril žiadnu osobu jeho zastupovaním alebo vystavovaním dokladov za spoločnosti INT-EXT DECOR s.r.o.

Kompletné účtovníctvo za spoločnosť odovzdal dňa 28.9.2012 H. R., bytom Č. X, X., ktorému spoločnosť predal. Jeho osoba mu je známa len z predaja spoločnosti, nie je s ním od predaja spoločnosti v kontakte a naposledy ho videl na polícii, kde bol s ním konfrontovaný z dôvodu vypočúvania týkajúceho sa spoločnosti INT-EXT DECOR s.r.o.“.

5. Napríklad hodnovernosť a pravdivosť jednej z predložených faktúr (č. 1122012/DF-174 z 29.10.2012) podľa žalovaného spochybňuje aj to, že je k nej pripojený rozpočet s výkazom vyhotoveným dňa 29.10.2012, ktorý mal spracovať pán H. W., a tiež zmluva o dielo s dátumom vyhotovenia dňa 29.10.2012. Totiž v mene dodávateľa žalobcu podľa uvedených dokumentov stále „konal“ pán H. W., hoci podľa údajov z obchodného registra jeho funkcia štatutárneho orgánu dodávateľa žalobcu skončila ku dňu 02.10.2012.

Okrem uvedeného žalovaný poukázal aj na to, že už pri bežnom vizuálnom posúdení je zjavné, že rozpočty boli vyhotovené fotomontážou výstrižkov z iných dokladov o dodaní prác a materiálu, bez uvedenia dátumu vykonania prác.

6. Z vyššie uvedeného potom žalovaný dôvodil, že pán H. R., ktorý sa stal konateľom dodávateľa žalobcu po pánovi H. W. s účinnosťou odo dňa 03.10.2012, nemal oprávnenie vyhotovovať a podpisovať faktúry ani príjmové pokladničné doklady za dodávateľa žalobcu v kontrolovanom období, pretože predchádzajúci konateľ pán H. W. na ústnom pojednávaní výslovne uviedol (viď bod č. 4), že ho zastupovaním spoločnosti nepoveril.

Navyše na plnomocenstve na zastupovanie dodávateľa žalobcu v tom období predloženom správcovi dane pánom H. R. sa overený podpis pána H. W. nenachádza, a preto podľa žalovaného výpoveď svedka H. W. nebola spochybnená.

7. Čo sa týka vyjadrenia žalobcu k zisteniam uvedeným v protokole, žalovaný sa stotožnil s právnym názorom správcu dane, že keďže žalobcovi ako daňovému subjektu v zmysle ustanovenia § 14 v spojení s § 13 ods. 5 Daňového poriadku vyplynula povinnosť doručiť vyjadrenie elektronickými prostriedkami, správca dane na jeho podanie, doručené v písomnej forme, správne neprihliadal.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

8. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu zo 17.12.2014.

9. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd po oboznámení sa s obsahom administratívneho spisu a podaných žalobných námietok, dospel k záveru, že žaloba nebola dôvodná.

Preto ju na základe nižšie uvedených dôvodov postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

10. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 595/2003 Z.z., a po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd poukázal na to, že okrem vystavených faktúr sa v spise správcu dane nenachádza žiadny doklad o prevzatí stavebných prác (tzv. preberací protokol) a tiež chýba akýkoľvek dôkaz o splnení dodávky v zmysle ustanovení § 537 ods. 2 vtedy platného Obchodného zákonníka.

Tiež krajský súd zdôraznil, že predložené zmluvy o dielo nie sú podpísané žalobcom ako objednávateľom, absentuje stavebný denník vrátane potvrdzujúcich listín stavebného dozoru. Preto krajský súd označil uvedené zmluvy za fiktívne.

11. Ďalej sa krajský súd vyjadril k jednotlivým žalobným námietkam, t.j. k udelenému plnomocenstvu zo dňa 21.4.2010, k procesným otázkam pri výsluchu svedka ako aj k otázke zasielania vyjadrenia k protokolu.

12. Na základe vyššie uvedeného skutkového a právneho stavu, krajský súd žalobu zamietol podľa ust. §

250j ods. 1 O.s.p.

III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 15.04.2016 (č.l. 90) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

v súdnom prieskume došlo k vadám uvedeným v § 221 ods. 1 [viď § 205 ods. 2 písm. a) v spojení s § 221 ods. 1 písm. f) a h) O.s.p.],

súdny prieskum má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci [viď § 205 ods. 2 písm. b) O.s.p.],

rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [viď § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p.].

14. Odvolacie námietky žalobcu v stručnom prehľade:

- krajský súd sa obmedzil len na zopakovanie obsahu administratívneho spisu,

- odkaz na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6Sžf/8/2010, v ktorom sa vymedzujú zásady nepreskúmateľnosti rozhodnutí, t.j. sa konštatuje:

„Súčasťou práva na súdnu ochranu a na spravodlivý proces je nepochybne aj právo na riadne odôvodnenie súdneho verdiktu. Právo na spravodlivý proces vyžaduje, aby rozhodnutie bolo odôvodnené. Vyplyva to z potreby transparentnosti výkonu spravodlivosti, ktorá je inherentná každému jurisdikčnému aktu. Je korelátom práva účastníka prednášať návrhy a argumenty, aby na ne dostal odpoveď. Odôvodnenie rozhodnutia je aj zárukou toho, že výkon spravodlivosti nie je arbitrárny. Je predpokladom toho, aby strany mohli účinne uplatňovať právo na opravné prostriedky. Napokon je predpokladom kontroly výkonu spravodlivosti zo strany verejnosti. Súčasťou práva na riadne odôvodnenie je aj to, aby sa súd riadne vysporiadal so všetkými relevantnými námietkami účastníka konania. Nedostatočné vysporiadanie sa s námietkami účastníka konania spôsobuje nepreskúmateľnosť rozhodnutia.

Odôvodnenie má presvedčiť účastníkov konania, že rozhodnutie bolo výsledkom starostlivého zhodnotenia relevantných faktov, že nebolo len doprovodom vopred prijatého rozhodnutia a že nebolo svojvoľné. Z uvedeného dôvodu je preto potrebné trvať na logickej súladnosti (bezrozpornosti) a vecnej konzistencii odôvodnenia rozhodnutia, ktoré nemôže opomenúť dôležité skutočnosti a tieto ponechať bez odpovede.“

- krajský súd nevyhodnotil ani skutočnosť, že ak by svedok pán W. neklamal a potvrdil by opak, t.j., že má vedomosť o vykonaní stavebných prác pre žalobcu jeho dodávateľom v roku 2012, priamo by priznal spáchanie ďalšieho daňového podvodu,

- krajský súd sa nevysporiadal so skutočnosťou, prečo banka mala financovať práce na diele v roku 2012, ak samotný žalovaný zistil, že práce boli už boli ukončené v roku 2010,

- je neprípustné, aby správca dane vyhodnocoval odbornú otázku, t.j. totožnosť podpisu jednotlivca,

- objednávateľom stavebných prác nebol subjekt Boutique Golden Royal ale žalobca,

- argumentácii krajského súdu odmietajúcej výsluch svedka pána R. žalobca vôbec nerozumie.

15. Záverom žalobca navrhol zrušiť rozsudok krajského súdu s tým, že mu vec vráti na ďalšie konanie.

K otázke náhrady trov konania sa žalobca nevyjadril.

B)

16. Z vyjadrenia žalovaného z 18.05.2016 (č.l. 104) vyplýva, že to nebol on, kto konštatoval odlišnosť podpisu osoby H. W. na generálnej plnej moci udelenej pánovi H. R. od podpisu pána H.Q. W., ktorý sa nachádza napríklad v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9801404/5/1315825/2014/Va zo dňa 03.04.2014.

Pre žalovaného je pochopiteľné, že uvedený splnomocnenec uznal svoj podpis na predložennom plnomocenstve za situácie, keď v čase, kedy nebol konateľom dodávateľa žalobcu, podpisoval doklady predložené k daňovej kontrole, na podpisovanie ktorých ho pán Ján Takáč splnomocnil.

17. Záverom žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

18. 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.“) a s prihliadnutím na ustanovenie § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok. Po zistení, že odvolanie bolo podané oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 204 ods. 1 O.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je podľa ustanovenia § 201 v 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.

19. 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 presvedčať o nevhodnosti takto zvoleného prostriedku nápravy.

20. 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 žalovaného.

21. V takto vymedzenom rámci prieskumu a po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania napadnutého rozhodnutia, je právna otázka nepreskúmateľnosti rozsudku krajského súdu. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

22. Žalobca spochybňuje riadnosť odôvodnenia rozsudku krajského súdu vo vzťahu k žalobným námietkam, t.j. naznačuje vadu jeho zmätočnosti. Ustálená rozhodovacia prax Najvyššieho súdu označuje ako vady zmätočnosti tie najzávažnejšie procesné nesprávnosti, ktoré bez ďalšieho viedli k zrušeniu napadnutého rozhodnutia (1 Cdo 345/2014, 2 Cdo 43/2012, 3 Cdo 98/2005, 4 Cdo 344/2014, 5 Cdo 101/2015, 6 Cdo 292/2013, 7 Cdo 500/2014, 8 ECdo 259/2014).

S týmto súvisí aj procesná zásada, podľa ktorej nepreskúmateľnosť rozsudku súdu nižšieho stupňa zakladá (len) napríklad „inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) O.s.p.“ Na tomto zotrvalo aj zjednocujúce stanovisko R 2/2016, právna veta ktorého znie:

„Nepreskúmateľnosť rozhodnutia zakladá inú vadu konania v zmysle § 241 ods. 2 písm. b) Občianskeho súdneho poriadku. Výnimočne, keď písomné vyhotovenie rozhodnutia neobsahuje zásadné vysvetlenie dôvodov podstatných pre rozhodnutie súdu, môže ísť o skutočnosť, ktorá zakladá prípustnosť dovolania podľa § 237 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku“.

23. Najvyšší súd v súvislosti s touto odvolacou argumentáciou poukazuje na rozsudok veľkej komory Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“) z 21. januára 1991 vo veci *García Ruiz v. Španielsko*, v ktorom ESLP pripomenul, že súdne rozhodnutia musia v dostatočnej miere uvádzať dôvody, na ktorých sa zakladajú. Článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd (ďalej len „Európsky dohovor“) však nemožno chápať tak, že vyžaduje podrobnú odpoveď na každý argument; odvolací súd sa preto pri zamietnutí odvolania v zásade môže obmedziť na prevzatie odôvodnenia nižšieho súdu. ESLP tiež pripomenul, že nemá právomoc zaoberať sa skutkovými alebo právnymi omylmi, ktorých sa údajne dopustili vnútroštátne súdy, okrem prípadu a v rozsahu, v akom by ich dôsledky predstavovali porušenie Európskeho dohovoru.

24. Ďalej ESLP bol toho názoru, že sťažovateľovo právo na kontradiktórne konanie bolo v tomto prípade rešpektované, nakoľko v jednotlivých fázach konania mohol predkladať dôkazy, ktoré pokladal za relevantné. Rozsudok prvostupňového súdu bol podrobne odôvodnený, tak v časti týkajúcej sa skutkových zistení, ako aj v časti týkajúcej sa právneho posúdenia veci. Čo sa týka rozsudku odvolacieho súdu, tento v ňom uviedol, že prijíma popis skutkových okolností, tak ako ich zistil a uviedol vo svojom rozsudku prvostupňový súd, aj jeho odôvodnenie uvedené v napadnutom rozsudku, a to v rozsahu, v akom nie sú v rozpore s jeho vlastnými skutkovými zisteniami a odôvodnením. Sťažovateľ preto, podľa názoru ESLP, nemôže tvrdiť, že odvolací súd nedostatočne odôvodnil svoj rozsudok, aj keď v danom prípade by ani rozsiahlejšie odôvodnenie nebolo na škodu. Preto ESLP dospel k záveru, že konanie ako celok bolo spravodlivé v zmysle článku 6 ods. 1 Európskeho dohovoru a tento článok nebol porušený.

25. Z citovanej judikatúry ESLP 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), 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. Na uvedenom základe sa musí Najvyšší súd v zmysle hore uvedeného rozsudku ESLP najskôr zamerať na zachytenie skutkového stavu v rozsudku krajského súdu a následne sa zaoberať jednotlivými žalobnými námietkami a k nim hľadať odpovede krajského súdu.

26. Z rozsudku krajského súdu nepochybne vyplýva, že vo svojom úvode v dostatočnej miere prezentuje skutkové závery žalovaného obsiahnuté v napadnutom rozhodnutí (str. 2 až 3 rozsudku krajského súdu), t.j. sa venuje opisu sporných účtovných dokladov, ako aj dôvodu ich vystavenia a popisu osôb, ktoré sa k jednotlivým skutočnostiam a z akého titulu vyjadrovali.

27. Následne krajský súd (záver str. 3 a začiatok str. 4 svojho rozsudku) stručne zosumarizoval žalobné dôvody, ktoré boli žalobcom sformulované na spochybnenie zákonnosti napadnutého rozhodnutia celkom do 12 samostatných odrážok. Prítom nie je možné opomenúť konštatovanie žalovaného (str. 4 rozsudku krajského súdu), že „Dôvody, ktoré uvádza žalobca v uplatnenej žalobe sú svojim obsahom identické (až na záverečnú časť žaloby týkajúcu sa rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR) s dôvodmi uvedenými v podanom odvolaní a žalovaný sa s týmito námietkami podrobne vysporiadal str. 6 až 8 žalobou napadnutého rozhodnutia.“

28. Ich postupným porovnaním s obsahom žaloby Najvyšší súd nedospel k záveru, že by krajský súd opomenul niektoré dôležité z nich.

Záverom svojho odôvodnenia krajský súd konštatoval, že vyššie uvedený skutkový a právny stav sa stal základom pre jeho záver o nutnosti žalobu zamietnuť. Hoci je to krajským súdom nepriamo (implicitne) uvedené, do argumentácie krajského súdu je nutné zahrnúť aj pasáže zo str. 4 až 6 rozsudku krajského súdu, s ktorými sa zamietajúcim výrokom stotožnil. Tento postup vytvárania rozsudku, hoci ho žalobca označil tak, že: „celková argumentácia súdu je absolútne nedostatočná pričom sa obmedzila na len na

zopakovanie obsahu administratívneho spisu. „, je v zmysle hore uvedenej judikatúry ESLP tiež pre Najvyšší súd akceptovateľný. Preto Najvyšší súd musel odvolacie dôvody, ktoré majú spoločný základ v namietanej zmätočnosti odmietnuť.

29. Ako ďalší odvolací dôvod žalobca označil nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom. V zmysle ustálenej judikatúry všeobecné sudy pod týmto odvolacím dôvodom majú na mysli :

„Právnym posúdením je činnosť súdu, pri ktorej zo skutkových zistení vyvodzuje právne závery a na zistený skutkový stav aplikuje konkrétnu právnu normu. Nesprávne právne posúdenie je chybnou aplikáciou práva na zistený skutkový stav; dochádza k nej vtedy, ak súd nepoužil správny (náležitý) právny predpis alebo ak síce aplikoval správny právny predpis, nesprávne ho ale interpretoval alebo ak zo správnych skutkových záverov vyvodil nesprávne právne závery.“

30. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok žalobcu, je sporný záver správcu dane podporený právnym názorom žalovaného ako odvolacieho orgánu, že žalobca neunesol v daňovom konaní svoje dôkazné bremeno, pričom uplatnený postup správcu dane nebol v rozpore s platnými právnymi predpismi, zodpovedal zásade voľného hodnotenia dôkazov v ich vzájomnej súvislosti, a to predovšetkým z hľadiska ich obsahu, pravdivosti a preukaznosti. (str. 8 napadnutého rozhodnutia).

31. Vo všeobecnosti Najvyšší súd na preukázanie daňovej opodstatnenosti výdavku uplatňuje test založený na preverení nasledujúcich podmienok vyplývajúcich zo zákona:

- podmienka vecnosti : výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie zabezpečenia o udržanie príjmov (musia byť v súvislosti medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom),
 - podmienka preukázateľnosti : žalobca daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol a
 - podmienka zaúčtovania : preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný,
- ktoré musia byť splnené súčasne pre uznanie výdavkov za daňové.

32. Základným sporným bodom je preukázanie splnenia v poradí druhej podmienky. Krajský súd pri tomto žalobnom bode poukázal na dôkazné bremeno, ktoré zaťažuje žalobcu, a naopak správca dane nie je v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku zaťažený povinnosťou namiesto pasívneho žalobcu ako daňového subjektu vyhľadávať dôkazy.

Iba výnimočne, t.j. pre objektívne zaistenie procesu správneho výberu daní a s tým súvisiaceho skutkového stavu, môže správca dane vykonať šetrenia, ktoré by mohli objektivizovať tvrdenia daňového subjektu, avšak v tomto prípade správne krajský súd so zohľadnením výpovede pána H. W. upozornil, že na tieto úkony správcu dane nemal žiadne dôvody.

33. V tejto súvislosti Najvyšší súd poukazuje na judikatúru Ústavného súdu Slovenskej republiky (uznesenie Ústavného súdu sp.zn. III. ÚS 401/09 zo 16.12.2009) o rozložení dôkazného bremena.

„Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú.

Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly, preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť (§ 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.), a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením, alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane.

Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcou dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie už uvedenej kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej.“

34. Najvyšší súd nezistil, že by správca dane a s ním žalovaný postupoval odlišne od uvedených

právných názorov vyslovených vyššie Ústavným súdom Slovenskej republiky.

Samotné tvrdenie žalobcu, že svedectvo pána H. W. je spochybniteľné najmä z dôvodu, že ak by tento svedok podľa žalobcu uvádzajúci vedome nepravdu neklamal a naopak by potvrdil svoju vedomosť o vykonaní stavebných prác pre dodávateľa žalobcu, tak by čelil trestnému obvineniu zo spáchania daňového podvodu, je založené na hypotetických úvahách. Aj pre Najvyšší súd vznikajú pochybnosti pri porovnaní sporných podpisov pána H.Q. W. vykonaných pred správcov dane a údajne na plnomocenstve, resp. chýbajúce na predložených zmluvách (viď príloha č. 31, č. 46 ako aj zmlúv na č. 32 až č. 38 spisu správcu dane).

35. Na uvedených skutkových a právnych základoch Najvyšší súd dospel k záveru o nutnosti potvrdiť rozsudok krajského súdu ako vo výroku vecne správny.

V.

36. 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 uznanie dotknutého výdavku ako daňového v zmysle dane z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd z 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.

37. 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 rozhodnutiach (čl. 1 ods. 1 ústavy), 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.

38. Nakoľko išlo o základnú argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala namietaného procesného riešenia daňového výdavku 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.

39. 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 hoci išlo o vec v zmysle § 250i ods. 2 O.s.p. (úprava daňového konania je spojená s verejnoprávnymi vzťahmi), tak v odvolacom konaní na základe mu dostupných informácií z pripojeného priestupkového 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.

40. O trovách odvolacieho súdneho konania rozhodol Najvyšší súd podľa § 224 ods. 1 v spojitosti s § 250k ods. 1 a § 246c ods. 1 O.s.p., podľa ktorého iba úspešný žalobca má právo na náhradu trov tohto

konania, čo v tomto súdnom prieskume nenastalo.

Poučenie:

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