

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžf/100/2015  
Identifikačné číslo spisu: 6015200108  
Dátum vydania rozhodnutia: 28.03.2017  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:6015200108.1

## 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: J. Ž. - BRICK, občan Slovenskej republiky, IČO: 33 255 211, s miestom podnikania 991 27 Kamenné Kosihy č. 123, zast.: Aequitas s.r.o., IČO: 36 628 841, advokátskym spoločenstvom, so sídlom Dolná č. 19, 974 01 Banská Bystrica, 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 Banskej Bystrici zo dňa 07. júla 2015 č.k. 23S/22/2015-50, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 07. júla 2015 č.k. 23S/22/2015-50 p o t v r d z u j e .

Žalobcovi 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. 1100301/1/504117/2014/14003 zo 14.11.2014 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 12) 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 na účely rozsudku len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. 9611401/5/3848922/2014/Gas z 13.08.2014 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

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 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2013 na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému žalobcom v daňovom priznaní bola správcom dane po vykonaní daňovej kontroly naopak zistená daňová povinnosť na DPH.

Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovenia § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej tiež na účely rozsudku „zák. č. 222/2004 Z.z.“) správca dane odôvodnil tým, že štetím za príslušné zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 9611401/5/3331392/2014/Gas z 08.07.2014 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

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.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia je jednoznačné, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu za vymedzené zdaniteľné obdobie s nasledovným prerokovaním protokolu, pričom uvedenou kontrolou preveroval opodstatnenosť údajov týkajúcich sa uplatneného nároku na odpočítane dane z pridanej hodnoty.

Z daňového spisu záverom vyplýva, že základným dôvodom pre nepriznanie požadovaného nadmerného odpočtu je nesplnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) [žalobca nepreukázal, že predmetnú službu nadobudol] a § 51 ods. 1 písm. a) [žalobca nepredložil daňovej kontrole faktúru, na základe ktorej by mu vznikol nárok na odpočítanie dane] 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. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

4. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

a) stavebné a zemné práce od poskytovateľom služby MIKRA - TRADE s.r.o., Zvolen, (ďalej na účely rozsudku len „poskytovateľ služby“), za ktorých údajné vykonanie vystavil poskytovateľ služby faktúru z 10.11.2013, nakoľko

i) uvedený poskytovateľ služby nemá zamestnancov a ani stavebné mechanizmy na vykonanie prác, ktoré sú uvedené na predmetnej faktúre,

ii) jeho subdodávateľ, pán Ľ. I.F. (ďalej na účely rozsudku aj „subdodávateľ“),

(1) nepodal daňové priznanie,

- (2) vykonanie subdodávateľských prác nevedel preukázať,
- (3) nemá na to mechanizmy,
- (4) má iba jedného zamestnanca (murára), hoci práce mali vykonávať až jeho piati zamestnanci,
- (5) účtovné doklady požadované správcom dane nepredložil s tým, že ich predloží dodatočne, pretože účtovníčka je odcestovaná; v stanovenom termíne 15.-16. mája 2013 doklady dodatočne nepredložil.

5. Správca dane k skutkovej stránke zdaniteľného obchodu zistil, že žalobca uzavrel zmluvu o dielo s objednávateľom Transpetrol, a.s., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „objednávateľ“) vo veci opravy krytia potrubia. Nie je sporné, že žalobca predmetné dielo vykonal a protokolárne odovzdal objednávateľovi a následne vystavil dňa 13.11.2013 dodávateľskú faktúru, ktorú objednávateľ uhradil dňa 27.12.2013. Tiež nie je sporné, že žalobca daň z uvedenej faktúry priznal a odviedol v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie november 2013 [avšak táto skutočnosť, a to ani s prihliadnutím na zásadu daňovej neutrality, nie je pre priznanie nároku na odpočet DPH relevantná - poznámka odvolacieho súdu].

Okrem hore uvedeného poskytovateľa služby žalobca pri vykonaní diela využil aj dodávateľských činností aj iného daňového subjektu, t.j. spoločnosti VERTICALIS s.r.o. Pezinok (ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť VERTICALIS“), ktorá vlastní dopravné prostriedky a stavebné mechanizmy na výkopové práce a činnosť zabezpečuje vlastnými pracovníkmi, o čom správcovi dane nevznikli žiadne pochybnosti.

6. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedeného dodávateľa nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, že zdaniteľný obchod ako osoba uvedená na faktúre zrealizoval, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu.

## II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

7. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Banskej Bystrici žalobu z 26.01.2015.

8. Krajský súd v Banskej Bystrici ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté rozhodnutie, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe (§ 249 ods. 2 O.s.p.) a po prejednaní veci na nariadenom pojednávaní v zmysle § 250g O.s.p. dospel k záveru, že žaloba nebola podaná dôvodne, preto žalobu zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p.

9. S poukazom na relevantné ustanovenia Občianskeho súdneho poriadku, Daňového poriadku ako aj zák. č. 222/2004 Z.z., a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného krajský súd zdôraznil rozdielnosť skutkových okolností u obidvoch poskytovateľov služby, nakoľko u spoločnosti VERTICALIS s.r.o. nemal pochybnosti o vykonaní prác týmto dodávateľom, vzhľadom na jeho personálne a materiálne vybavenie, avšak u poskytovateľa služby bolo zrejmé, že svoju činnosť mohol uskutočniť len na základe ďalšieho zmluvného vzťahu s inými subdodávateľmi.

10. Podľa krajského súdu z objektívnych zistení v rámci vykonávaného dokazovania správcom dane vyplynulo, že fakturované práce poskytovateľom služby neuskutočnil on sám ale ani ním označený subdodávateľ.

Ak nebolo preukázané uskutočnenie vykázaných prác subdodávateľom, nemal právo následne fakturovať ani poskytovateľ služby práce, o ktorých tvrdil, že boli vykonané pre žalobcu.

11. K námietke žalobcu, že v zmysle ustanovenia § 538 Obchodného zákonníka zhotoviteľ diela môže poveriť jeho vykonaním inú osobu, krajský súd uviedol, že žalobcom tvrdené vykonanie prác musí byť aj preukázané.

Nakoľko z vykonaného dokazovania však pre krajský súd vyplynulo, že poskytovateľ služby nebol

personálne ani technicky vybavený na vykonanie fakturovaných prác, a súčasne svedok pán L. I. ako označený subdodávateľ poprel, že by tieto práce vykonal, potom pre krajský súd je jednoznačne zistené, že deklarované skutočnosti vo faktúre nezodpovedajú reálnemu dodaniu prác poskytovateľom služby.

12. Ďalej sa krajský súd vyjadril k námietkam žalobcu, že  
- správca dane „penalizuje“ žalobcu za nedostatky poskytovateľa služby, ako aj že  
- žalobca vyčerpал vlastné dôkazné bremeno.

Na základe vyššie citovaných ustanovení krajský súd žalobu zamietol.

### III.

Odvolanie žalobcu/ stanoviská

A)

13. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 07.08.2015 (č.l. 63) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

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

súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.] ako aj

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

14. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie námietky žalobcu:

- zmluva o dielo uzatvorená medzi žalobcom a poskytovateľom služby nezakázala poveriť vykonaním diela inú osobu, tak poskytovateľ služby poveril vykonaním diela subdodávateľom,

- uskutočnenie prác bolo

o žalobcom ako aj poskytovateľom služby potvrdené a preukázané Zápisom o odovzdaní a prevzatí stavby zo dňa 09.11.2013,

o subdodávateľom ako svedkom potvrdené, čo krajský súd nesprávne vyhodnotil,

o objednávateľom potvrdené prostredníctvom Zápisu z prevzatia prác z 13.11.2013, že práce boli vykonané v súlade so Zmluvou o dielo,

- u správca dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverenia subdodávateľov stavby, na ktorých žalobca nemá žiadny vplyv

o a preto fakt, že žalobca nevie preukázať, akým spôsobom subdodávateľ (osoba, s ktorou nebol v žiadnom zmluvnom vzťahu) zrealizoval dielo, ktoré si objednal, nemôže mať vplyv na právo žalobcu na odpočet DPH,

o žalovaný ani samotný súd nemôže od žalobcu požadovať preverovanie každého možného subdodávateľa ním objednaného diela,

o obdobne aj rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6 Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012 alebo sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, resp. rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 Mahagében Kft., resp. Z. B.,

- predložený spis žalovaného nie je v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (najmä sp.zn. 3 Sžo/7/2012),

o žalobca na pojednávaní uskutočnenom dňa 07.07.2015 skutočnosť nesprávneho predloženia administratívneho spisu riadne namietol, avšak krajský súd námietku žalobcu nezohľadnil a daňový spis posúdil ako spis, z ktorého mal možnosť posúdiť zákonnosť napadnutého rozhodnutia a postupu správneho orgánu.

15. Súčasne žalobca v odvolaní popísal dielo ako

„uskutočnenie stavebných a zemných prác „oprava krytia potrubia na trase Sílica, Ardovo, Jelšovce“ v rozsahu úpravy vodného toku, zemných prác, výkopov, montáže poloveget. panelov vo svahu, odstránenie ornice, výkopy, rozprestretie ornice, založenie trávnik a spevnenie svahov SO 02.“

16. Záverom žalobca navrhol uznesením zrušiť rozsudok krajského súdu a vec mu vrátiť na ďalšie

konanie.

Pre prípad úspechu si uplatnil náhradu trov právneho zastúpenia vo vyčíslenej výške 177,86 € a náhradu iných trov konania vo výške 70 €.

B)

17. Z veľmi stručného vyjadrenia žalovaného zo 07.09.2015 (č.l. 112) vyplýva, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci v rozsudku krajského súdu a námietky žalobcu v odvolaní považuje za neopodstatnené.

18. Vo vyjadrení žalovaný však niektoré z možných procesných riešení odvolacieho konania nenavrhol.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

19. 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 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 jednomyseľne (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.

20. 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 preskúmvanej 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.

21. 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. 6 Sžo 84/2007, sp.zn. 6 Sžo 98/2008, sp.zn. 1 Sžo 33/2008, sp.zn. 2 Sžo 5/2009 či sp.zn. 8 Sžo 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 odvolaciemu súdu neprislúcha ani takto vymedzený rámec prieskumu rozšíriť aj na iné rozhodnutia, hoci s prv menovaným sú tesne zviazané nielen dôsledkami ale aj účastníkmi.

22. 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.

23. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkami, ktoré žalobca využil na spochybnenie zákonnosti názorov krajského súdu o odmietnutí jeho zrušujúcich argumentov.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky). Naopak, ak Najvyšší súd 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. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

24. 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.

25. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnutí 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 preskúmanej 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 odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody), najmä vo vzťahu k hore vymedzenej skutkovej otázke (viď hore uvedené potvrdenie aj z iných dôvodov).

26. Na prvom mieste musí Najvyšší súd zdôrazniť, že žalobca svoje odvolanie oprel o nasledujúci odvolací dôvod, ktorý spochybňuje riadnosť zistenia skutkového stavu prvostupňovým súdom : súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [§ 205 ods. 2 písm. d) O.s.p.].

27. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd zdôrazniť, že v zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. a s prihliadnutím na prieskumný (nie nachádzajúci) charakter správneho súdnictva je správny súd pri súdnom prieskume zákonnosti napadnutého rozhodnutia striktnie viazaný skutkovým stavom, ktorý zistil správny orgán („a contrario“ § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.) a riadne („a contrario“ písmeno b/ O.s.p.) zachytil v administratívnom spise s výnimkou (§ 250i ods. 2 O.s.p.), ktorá má svoj základ v povinnosti postupovať pri preverovaní skutkového stavu podľa zásad úplnej apelácie v súlade s čl. 6 Dohovoru o

ochrane ľudských práv a základných slobôd.

Podľa § 250i ods. 1 v citovanom znení pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúvanie napadnutého rozhodnutia.

Podľa § 250i ods. 2 v citovanom znení platí, že ak správny orgán podľa osobitného zákona rozhodol o spore alebo o inej právnej veci vyplývajúcej z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov ( § 7 ods. 1) alebo rozhodol o uložení sankcie, súd pri preskúvaní tohto rozhodnutia nie je viazaný skutkovým stavom zisteným správnym orgánom. Súd môže vychádzať zo skutkových zistení správneho orgánu, opätovne vykonať dôkazy už vykonané správnym orgánom alebo vykonať dokazovanie podľa tretej časti druhej hlavy.

28. Nakoľko v preskúvanej veci však krajský súd v súdnom prieskume k aplikácii ustanovenia § 250i ods. 2 O.s.p. nepristúpil, dokazovanie z iného dôvodu nevykonával - viď zápisnica z pojednávania na č.l. 47 (oboznámenie účastníkov s pripojeným administratívnym spisom, ktoré na pojednávaní môže vykonať krajský súd, nespadá pod procesný inštitút súdneho dokazovania) a ani Najvyšší súd z charakteru preskúvanej veci (na rozhodnutie o dodatočnom vyrubení daňovej povinnosti nie je možné nazeráť ako na správne trestanie) nezistil nutnosť tejto aplikácie v preskúvanej veci, preto ani nemohol na tieto odvolacie dôvody v celosti prihliadnuť.

29. Ďalej žalobca namieta existenciu vady u daňového spisu predloženého žalovaným, nakoľko tento nie je v súlade s judikatúrou Najvyššieho súdu Slovenskej republiky.

V uvedenej súvislosti žalobca zdôraznil, že na pojednávaní uskutočnenom dňa 07.07.2015 (č.l. 48) skutočnosť nesprávneho predloženia administratívneho spisu riadne namieta, avšak krajský súd námietku žalobcu nezohľadnil a daňový spis posúdil ako spis, z ktorého mal možnosť posúdiť zákonnosť napadnutého rozhodnutia a postupu správneho orgánu.

30. V texte zápisnice o pojednávaní je zachytené nasledujúce vyjadrenie právneho zástupcu žalobcu:

„Právny zástupca žalobcu sa dotazuje, či súdu bol zaslaný administratívny spis. Po nahliadnutí do administratívneho spisu právny zástupca žalobcu namieta skutočnosť, že nebol predložený administratívny spis správne, ak nebol zažumalizovaný tak, ako vyžaduje O.s.p. Má za to, že je tu daný dôvod na zrušenie rozhodnutia podľa § 250j ods. 3 O.s.p., pretože aj v zmysle judikatúry Najvyššieho súdu SR za administratívny spis je možné považovať len spis riadne žurnalizovaný, zabezpečený tak, aby nebolo možné z neho vyberať listiny a to tento spis nespĺňa takúto požiadavku.

Oboznamuje sa so spisom a predsedníčka senátu konštatuje, že sa jedná o originály listín a tieto sú označené poradovými číslami, pričom obsah spisového obalu je uvedený vo vyjadrení žalovaného k žalobe ako zoznam dokumentov podľa čl.40.“

31. Z citovaného rozsudku Najvyššieho súdu sp.zn. 3 Sžo/7/2012 pre preskúvanú vec vyplýva (viď aj č.l. 104), že:

„Základným nedostatkom spisu žalovaného, v ktorom je vedené odvolanie žalobkyne je, že je nežurnalizovaný. Jednotlivé listiny nie sú chronologicky usporiadané a zviazané, a pre účely súdneho konania plombované pečiatkou žalovaného. Spôsob vedenia spisu teda neumožňuje zachovať neporušenosť spisu počas jeho manipulácie v administratívnom konaní a v súdnom konaní a identifikovať, či napadnuté rozhodnutia majú svoj základ v obsahu spisu.

Z ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vyplýva, že pod administratívnym spisom treba rozumieť úplný, žurnalizovaný a originálny zväzok listín týkajúcich sa veci, vrátane originálu dokladov o doručení rozhodnutia.

Zákonná povinnosť žalovaného správneho orgánu bez meškania predložiť administratívny spis spolu so spismi správneho orgánu prvého stupňa je upravená v ustanovení § 250d ods. 1 O.s.p.) a pri predkladaní administratívneho spisu je potrebné uvedené rešpektovať, pretože úplný, žurnalizovaný a originálny spisový materiál vo veci zlepšuje procesné podmienky pre efektívne vedenie súdneho preskúvacieho konania.

Pre procesné pochybenia (neúplnosť spisu), ktoré mali za následok nepreskúmateľnosť rozhodnutia, sa odvolací súd vecou meritórne zaoberať nemohol.“

32. Najvyšší súd sa s odvolacou námietkou o nesprávnej žurnalizácii spisu daňového orgánu stotožňuje iba potiaľ, ak sa týka nedodržania požiadavky predloženia spisu daňového orgánu, v ktorom sú jednotlivé listiny zviazané a pre účely súdneho konania plombované pečiatkou žalovaného. Avšak žalobca, napriek uvedenému, nepreukázal, že toto pochybenie by spôsobilo neúplnosť predloženého spisu tým, že chýbajú konkrétne listiny, o ktoré sa opiera prvostupňové, resp. napadnuté rozhodnutie.

Práve tento nedostatok spisu bol v konaní sp.zn. 3Sžo/7/2012 naplnením zrušujúceho dôvodu a žalovaný bol usmernený, aby v ďalšom konaní chýbajúce doklady (najmä listy vlastníctva, zmluvu o nájme a podnájme poľnohospodárskych pozemkov, grafický náčrt parciel, identifikáciu parciel z katastra nehnuteľností) do spisu zadovážil.

33. V súvislosti s odvolacím dôvodom podľa § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p. žalobca najmä poukazoval na zmluvu o dielo uzatvorenú medzi žalobcom a poskytovateľom služby a to, že uvedená zmluva zmluvným stranám nezakázala poveriť vykonaním diela inú osobu. Preto u poskytovateľa služby neboli žiadne prekážky na poverenie vykonania diela hore uvedeného subdodávateľa (viď bod č. 4).

S uvedenou námietkou Najvyšší súd nesúhlasí z nižšie uvedených dôvodov.

34. Hoci malo byť uskutočnenie prác potvrdené poskytovateľom služby a ďalej preukázané Zápisom o odovzdaní a prevzatí stavby zo dňa 09.11.2013, Najvyšší súd má jednoznačne, rovnako ako pred tým žalovaný a krajský súd, preukázaný opak zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 05.05.2014 (príloha č. 19 administratívneho spisu) so svedkom pánom L. I. potvrdené, že uvedený subdodávateľ mal zamestnaného iba jediného zamestnanca, hoci tvrdil, že práce na vyčlenenom potrubí na zverenom úseku v rozmedzí 163 km sa mali v mene subdodávateľa vykonávať s využitím až 5 jeho zamestnancov.

35. Práve v súvislosti s uvedeným tvrdením bol žalobca vystavený dôkaznému bremenu, že uvedený subdodávateľ skutočne aj zemné práce vo fakturovanom rozsahu vykonal.

Túto skutočnosť nepreukázal ani zápis zo 27.09.2013 o odovzdaní pracoviska s objednávateľom či z 09.11.2013 o odovzdaní stavby alebo budovy s poskytovateľom služby, resp. že objednávateľ v Zápise z prevzatia prác zo dňa 13.11.2013 potvrdil, že práce boli vykonané v súlade so Zmluvou o dielo. Všetky žalobcom predkladané dôkazy v žiadnom prípade nepreukázali tvrdenie žalobcu, že údaje o obsahu zdaniateľného plnenia uvedené v spornej faktúre (č.l. 20), t.j. „fakturujeme Vám za stavebné a zemné práce podľa dohody na akcii Oprava krytia potrubia na trase Silica, Ardovo, Jelšovce“, a o osobe, ktorá tvrdí, že tieto práce, vykonala, resp. ich zabezpečila.

36. Ani tvrdenie žalobcu, že nevie a ani nemusí preukázať, akým spôsobom subdodávateľ ako osoba, s ktorou nebol v žiadnom zmluvnom vzťahu, zrealizoval dielo, ktoré si objednal, nie je dôvodné. S tým tiež súvisí tvrdenie žalobcu, že ani žalovaný ani samotný súd nemôže od žalobcu požadovať preverovanie každého možného subdodávateľa ním objednaného diela.

Na tomto mieste musí Najvyšší súd najmä v zmysle § 538 Obchodného zákonníka zdôrazniť, že žalobca sa zodpovednosti za svojich dodávateľov, resp. subdodávateľov nezbaví [viď povinnosť žalobcu ako podnikateľa prevádzkovať živnosť riadne, poctivo a odborne v zmysle § 29 ods. 2 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon)], nakoľko platí naďalej fikcia, že aj v tomto prípade ako by zemné práce vykonal sám. Preto je celkom dôvodná a legitímne očakávaná zo strany žalobcu kontrolná činnosť vykonávania prác na zverenom úseku.

37. Potom Najvyšší súd v súvislosti s tvrdením subdodávateľa, že práce mali byť vykonávané subdodávateľom na úseku potrubia, ktorý je vymedzený lokalitami Silica, Ardovo, Jelšovce s uznanou vzdialenosťou najmenej 163 km, poukazuje na dôkazné bremeno žalobcu, že si mal prostredníctvom zmluvného vzťahu s poskytovateľom služieb aj zabezpečiť výkon svojej kontrolnej právomoci smerom k subdodávateľovi, aby zabezpečil naplnenie svojej hore uvedenej zodpovednosti za vykonanie diela.

38. Pokiaľ žalobca v súvislosti s dôkazným bremenom v daňovom konaní poukazuje na obdobné rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 6 Sžf/10/2012 zo dňa 28.11.2012 alebo sp.zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011, resp. rozsudky Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach

sp.zn. C-80/11 a C-142/11 zo dňa 21.06.2012 Mahagében Kft., resp. Z. B.K., Najvyšší súd v zmysle uvedenej judikatúry Súdneho dvora Európskej únie najmä s prihliadnutím na rozsah deklarovaných prác kladie dôraz na povinnosť preukázania splnenia objektívnych kritérií zdaniteľných obchodov a s tým súvisiacich vecných a formálnych podmienok vzniku a výkonu práva na odpočet dane (viď okrajový bod č. 51 na č.l. 98, resp. č.l. 87).

Práve povinnosť žalobcu preukázať splnenie podmienky konať s riadnou starostlivosťou (viď okrajový bod č. 58 v rozsudku sp.zn. C-80/11 a C-142/11) stavia žalobcu do procesnej pozície predkladateľa dôkazov, že vzhľadom na konkrétne vecné a formálne podmienky zdaniteľného obchodu sa aj tak správal.

39. Avšak Najvyšší súd s prihliadnutím na objednávku č. 30/2013 z 25.09.2013 (č.l. 21) musí konštatovať, že tam vymedzený úsek trasy potrubia, časová lehota a rozsah prác je takmer totožný s tým, čo mala súčasne pre žalobcu vykonávať spoločnosť VERTICALIS v zmysle objednávky z 21.09.2013 (č.l. 17) v období od 29.09. do 09.11.2013 a z uvedeného dôvodu sa preto nedá ani vylúčiť duplicita zamýšľaných prác pre žalobcu.

Navyše pozornosti Najvyššieho súdu neuniklo, že hoci žalobca so spoločnosťou VERTICALIS písomne uzavrel zmluvu o dielo č. 01/10/2013, tak listinný dôkaz, že v prípade poskytovateľa služieb bola tiež obdobná zmluva uzatvorená, v odvolacom konaní nepredložil.

V.

40. 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 nadmerného odpočtu na dani 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.

41. 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 (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 odchytil (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.

42. Najvyšší súd v preskúmvanej 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.

43. 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.).