

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/20/2015
Identifikačné číslo spisu:	7014200069
Dátum vydania rozhodnutia:	27.09.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7014200069.1

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. Jany Henčekovej PhD. v právnej veci žalobcu: Urbárska spoločnosť, pozemkové spoločenstvo Choňkovce, IČO: 31 947 875, so sídlom 072 63 Choňkovce, zast.: JUDr. Slavomír Kučmáš, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Plynárenská č. 1, 071 01 Michalovce, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, 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 22. októbra 2014 č.k. 7S/8/2014-34 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 18. decembra 2014 č.k. 7S/8/2014-63, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 22. októbra 2014 č.k. 7S/8/2014-34 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Košiciach zo dňa 18. decembra 2014 č.k. 7S/8/2014-63 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1100303/1/83591-572449/2013/5309 z 29.11.2013 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Košice č. 9810401/5/3902178/2013 z 08.08.2013 z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalovaný je povinný do 30 dní od doručenia rozsudku zaplatiť žalobcovi na účet jeho právneho zástupcu náhradu trov konania z titulu právneho zastúpenia vo výške 340,90 € a z titulu náhrady iných trov konania vo výške 140 €.

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1100303/1/83591-572449/2013/5309 z 29.11.2013 (ďalej na účely rozsudku „napadnuté rozhodnutie“ - č.l. 4) 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 tiež na účely rozsudku „správca dane“). č. 9810401/5/3902178/2013 z

08.08.2013 (ďalej tiež na účely rozsudku „prvostupňové rozhodnutie“ - č.l. 11).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom pre prejednávanú 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. Uvedeným prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď IČ DPH)

- vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“, resp. „daň“) za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 62 831,26 € na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie vo výške - 62 823,19 € bola daňovým úradom zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume + 8,07 €, a ďalej
- zistený rozdiel dane na úhradu za zdaňovacie obdobie október 2012 v sume 1 281,29 €.

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 § 68 ods. 6 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

3. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 222/2004 Z.z.“).

Vyrubenie DPH správca dane odôvodnil tým, že šetrením vykonaným v medziach daňovej kontroly vo veci vyrubenia dane za zdaňovacie obdobie október 2012 neboli zistené nové skutočnosti a dôkazy, ktoré by mali vplyv na výsledok kontroly uvedený v Protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly č.: 9810401/5/1492190/Ros (ďalej na účely rozsudku len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení platiteľ môže odpočítvať 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 odpočítvať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

4. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane daňovou kontrolu preveroval - opodstatnenosť uplatnenia nadmerného odpočtu dane zo sumy 343 611,40 € z faktúry č. E. a zo sumy 33 376,15 € z faktúry č. E. od subjektu EUROSTAV Michalovce s.r.o., Michalovce, IČO: 36 607 410 s prideleným DIČ (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ“),

- zmluvu o poskytnutí nenávratného finančného príspevku č. KE00817 (ďalej len „nenávratný príspevok“), predmetom ktorého bola „Protipožiarna lesná cesta Choňkovce - prestavba“ zo strany Pôdohospodárskej platobnej agentúry za účelom financovania skutočne vynaložených oprávnených výdavkov na realizáciu schváleného projektu v zmysle Programu rozvoja vidieka Slovenskej republiky 2007-2013 Os č. 2: Zlepšenie životného prostredia a krajiny. Opatrenie č. 2.1. Obnova potenciálu lesného hospodárstva a zavedenie preventívnych opatrení, kód opatrenia 226, názov projektu Protipožiarna lesná cesta Choňkovce - prestavba vetva L1, 2 tr. Kat 2L 4/15 a 2 v katastri S. jednopruhovú lesnú cestu (ďalej na účely rozsudku len „protipožiarna lesná cesta“),
- na Ministerstve poľnohospodárstva Slovenskej republiky účel použitia protipožiarnej cesty a
- pripomienky a dôkazy uvedené v stanovisku žalobcu k protokolu.

5. Nielen podľa žalovaného ale aj podľa žalobcu je nepochybné, že nenávratný príspevok riešil rekonštrukciu protipožiarnej lesnej cesty. Riešená rekonštruovaná vetva L 1 rozdeľuje jeden veľký masív urbariátu obce S. na dve časti a bude tak spĺňať protipožiarne účel na oboch stranách urbariátu,

zabezpečí sa rýchlejší prísun protipožiarnej techniky. Protipožiarna lesná cesta súčasne vytvára v lesnom masíve súvislý protipožiarny priesek, ktorý bude eliminovať v prípade požiarov jeho premiestnenie z jednej lokality do druhej.

Tiež žalovaný zdôraznil, že rekonštrukciou protipožiarnych lesných ciest sa skvalitní dopravná manipulácia lesnej ako aj protipožiarnej techniky s dôrazom kladeným na bezpečnosť premávky a celoročnú údržbu.

6. Správca dane vyhodnotil uplatnený nárok žalobcu tak, že v zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej na účely len „zák. č. 222/2004 Z.z.“) tento nárok neuznáva, nakoľko žalobca prijaté plnenie na výstavbu protipožiarnej lesnej cesty nevyužil na účely podnikania.

S týmto záverom sa žalovaný stotožnil.

7. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí upozornil, že cieľom Opatrenia č. 2.1. Obnova potenciálu lesného hospodárstva a zavedenie preventívnych opatrení opatrenia je obnova produkčného potenciálu v lesoch poškodených prírodnými pohromami a požiarmi a zavádzanie preventívnych opatrení.

Tento cieľ sa má naplňovať predovšetkým prostredníctvom:

- posilňovania biodiverzity a ekologickej stability lesov a zlepšovania jeho verejnoprospešných funkcií,
- znižovanie rizika pôdnej erózie,
- zvyšovanie absorpčného potenciálu pôdy v lesoch a posilnenia vodohospodárskej funkcie lesov,
- zvyšovania ochrany lesov pred požiarimi.

8. K odpočítaniu dane žalovaný poukázal na ustanovenie § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. a podmienku vzniku daňovej povinnosti. V súvislosti s uvedeným žalovaný tvrdí, že predmetná rekonštrukcia protipožiarnej lesnej cesty s charakterom jej prestavby bola uskutočnená nie výlučne za účelom protipožiarnej ochrany, označil za neopodstatnené a za nezodpovedajúce projektu.

9. Tak isto tvrdenie žalobcu, že táto protipožiarna lesná cesta má okrem iného slúžiť aj na podnikateľské účely realizované žalobcom, preto aj náklady účelne vynaložené na vykonané stavebné práce na prestavbu sú nákladmi, ktoré žalobca subjekt použil ako platiteľ na účely svojho podnikania, a na základe toho mu v zmysle § 49 zák. č. 222/2004 Z.z. vznikol nárok na odpočítanie dane, žalovaný vyhodnotil, že skutočnosť, že protipožiarna lesná cesta bude využívaná aj na iné účely, nemá vplyv na závery vyvozené správcom dane, ktorý pri neuznaní odpočítania dane z faktúr vyhotovených dodávateľom vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu a z platných právnych predpisov.

Správcou dane nebol spochybnený zdaniteľný obchod ako taký, ale o posúdenie z hľadiska právneho, preto je podľa žalovaného táto námietka žalobcu neopodstatnená.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

10. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Košiciach žalobu z 03.01.2014.

11. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal napadnuté a prvostupňové rozhodnutie a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná. Na uvedenom základe ju preto zamietol.

12. Po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a citácii dotknutých ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z., zákona č. 97/2013 Z.z. o pozemkových spoločnostiach (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 97/2013 Z.z.“) ako aj zákona č. 326/2005 Z.z. o lesoch (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 326/2005 Z.z.“) a vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 453/2006 Z.z. o

hospodárskej úprave lesov a o ochrane lesa, krajský súd najmä s poukazom na ustanovenia § 25 zák. č. 326/2005 Z.z. vyslovil právny názor, že v danom prípade financovanie prestavby lesnej cesty na protipožiarnu lesnú cestu nesúviselo s podnikateľskou činnosťou žalobcu, nakoľko protipožiarne lesná cesta mala slúžiť pre potreby záchrannej služby v prípade výskytu náhleho požiaru.

13. Na základe vyššie citovaného zákonného ustanovenia sa krajský súd stotožnil s právnym záverom žalovaného, že výstavba protipožiarnej lesnej cesty „nie je podnikateľskou činnosťou žalobcu v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona č. 97/2013 Z.z. Z uvedeného dôvodu v danom prípade nebola splnená podmienka ust. § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, ktoré predpokladá prijaté plnenie na uskutočnenie podnikateľských aktivít žalobcu“, a preto krajský súd žalobu zamietol.

III.

Odvolanie žalobcu/stanoviská

A)

14. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 02.12.2014 (č.l. 41) proti rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

súdny prieskum mal 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.),
rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 205 ods. 2 písm. f/ O.s.p.).

15. Následne odvolací súd v stručnosti rekapituluje odvolacie dôvody žalobcu:

- žalobca vykonáva podnikanie v medziach § 19 zák. č. 97/2013 Z.z.,
- účelom a zmyslom protipožiarnej lesnej cesty bolo v konečnom dôsledku jej využitie v rámci hospodárenia v lesoch, a to na podnikateľskú činnosť žalobcu, čo spĺňa požiadavky ustanovenia § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.,
- hoci bola protipožiarne lesná cesta financovaná z prostriedkov určených na účely protipožiarnej ochrany lesa, jej skutočnému využitiu na podnikateľské aktivity (zvoz drevnej hmoty aj iné podporné aktivity slúžiace na zabezpečenie podnikateľských aktivít, za účelom ktorých bol žalobca zriadený) nič nebráni,
- aj po prestavbe protipožiarne lesná cesta naďalej slúži na viac funkcií (viď potvrdenie Obvodného lesného úradu Michalovce) vrátane toho, že je zaradená do dopravného systému v kategórii 2 L,
- predchádzanie vzniku požiarov v lese je nevyhnutným predpokladom výkonu podnikateľskej činnosti žalobcu,
- žalobca nesúhlasí s názorom krajského súdu, že pokiaľ realizoval rekonštrukciu protipožiarnej lesnej cesty dodávateľským spôsobom, mal mať v živnosti uvedenú aj činnosť výstavba stavebných prác,
- žalobca nesúhlasí s názorom krajského súdu, že výstavba protipožiarnej lesnej cesty nie je podnikateľskou činnosťou žalobcu v zmysle § 19 zák. č. 97/2013 Z.z., nakoľko žalobca je investorom a nie dodávateľ stavby.

16. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že žalobe v celom rozsahu vyhovie a prizná žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

K odvolaniu žalobca priložil viacero z listinných dôkazov (č.l. 45 až 53) na verifikáciu svojho tvrdenia, že protipožiarne lesná cesta je využívaná aj na iné účely. Dodatočne predložil aj odpoveď Ministerstva financií Slovenskej republiky z 10.12.2014.

B)

17. Krajský súd opravným uznesením z 18. decembra 2014 č.k. 7S/8/2014-63 opravil rozsudok krajského súdu v jeho záhlaví vo vzťahu k nesprávne uvedenému číslu napadnutého rozhodnutia.

C)

18. Z vyjadrenia žalovaného zo 06.02.2015 (č.l. 82) vyplýva, že námietky žalobcu sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu a preto sa v celom rozsahu pridrižiava svojho pôvodného písomného stanoviska k žalobe.

Ďalej žalovaný uviedol, že:

- tvrdenie žalobcu v odvolaní, že samotná zmluva o poskytnutí finančných prostriedkov nebráni používať uvedenú cestu aj na iné, v danom prípade komerčné účely žalobcu, je zavádzajúce,
- z obsahu písomnej dokumentácie vyplýva, že nenávratný príspevok nebol poskytnutý na plnenia použité na podnikateľské účely, ale na obnovu potenciálu lesného hospodárstva a zavedenie preventívnych opatrení (protipožiarna ochrana),
- k námietke daňovej neutrality uviedol žalobca, že právo na odpočet DPH predpokladá, že výdavky vynaložené na získanie takýchto tovarov alebo služieb tvoria súčasť nákladov výstupných operácií (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-408/98 Abbey National, bod 28), t.j. výdavky vynaložené na nadobudnutie tovarov alebo služieb patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdanieľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudok Súdneho dvora Európskej únie sp.zn. C-465/03 KretztechnikAG, bod 35),
- nepriznanie odpočítania dane vychádzalo z podmienok poskytnutia prostriedkov na výstavbu protipožiarnej lesnej cesty,
- žalovaný počas kontroly, vyrubovacieho konania, a ani odvolacieho konania nepredložil správcovi dane a ani žalovanému dodatočne zabezpečené dokumenty, ktoré sú navyše všeobecného charakteru.

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

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

20. 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 len „O.s.p.“) v spojení s § 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 je dôvodné, pretože zistenie skutkového stavu je nedostačujúce na posúdenie veci (§ 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p.), a preto postupom podľa § 220 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. rozsudok krajského súdu zmenil tak, že z dôvodu uvedenom v § 250j ods. 2 písm. c/ O.s.p. napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím podľa § 250ja ods. 3 zrušil a vrátil mu späť na ďalšie konanie v zmysle nasledujúcich záverov.

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

22. 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 rozhodnutie, 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.

23. 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 skutková otázka, či na základe podkladov predložených žalobcom počas daňovej kontroly boli dostatočne preukázané skutočnosti opodstatnene nasvedčujúce záveru správcu dane, že zdaniteľné plnenie napĺňa podmienky uvedené v ustanovení § 49 zák. č. 222/2004 Z.z., 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.

24. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkou nedostatočného zistenia skutkového stavu, lebo riadne zistený skutkový stav predeterminuje správny výber právnej normy pri riešení sporu súdom.

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)] nevhodný. Obdobný postup je možné analogicky použiť aj vo vzťahu k argumentácii žalovaného.

25. 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.

26. Medzi účastníkmi, a tento záver aj nepochybne vyplýva z odvolacích námietok žalobcu, nie je sporné, že je platiteľom dane a že predmetnú prestavbu lesnej cesty vykonal dodávateľ s prideleným DIČ, ktorý aj v zmysle zák. č. 222/2004 Z.z. vystavil faktúru. V prejednávanej veci je však sporné skutkové vymedzenie splnenia zákonných podmienok práva na odpočet dane pri uvedenom zdaniteľnom

obchode, a to s dôrazom na slovnú dikciu zákona „ktoré použije na dodávky tovaru a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7“. Za tejto situácie sa krajský súd stotožnil so skutkovými zisteniami správcu dane v tom rozsahu, ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly.

Žalobca naopak zdôrazňuje skutočnosť, že protipožiarna lesná cesta má viacúčelový charakter, čo tak správca dane, ako aj žalovaný spoločne odmietajú s poukazom na účel poskytnutého nenávratného príspevku uznať.

27. Z doterajšieho dokazovania vykonaného tak pred správcom dane, ako aj pred žalovaným jednoznačne pre Najvyšší súd vyplynulo, že ani prestavbou na protipožiarnu lesnú cestu nebolo preukázané, že by táto pôvodne iba lesná cesta mala stratiť uvedenou prestavbou svoj doterajší charakter cestnej komunikácie. Preto aj Najvyšší súd ponechal pre účely lepšej zrozumiteľnosti skrátené označenie protipožiarna lesná cesta.

Za tejto situácie Najvyšší súd zdôrazňuje účel sledovaný prestavbou pôvodne lesnej cesty na protipožiarnu lesnú cestu. Je celkom preukázanou skutočnosťou, a ani žalovaný toto nespochybňuje, že realizáciou projektu protipožiarnnej lesnej cesty sa sledovala obnova produkčného potenciálu v lesoch poškodených prírodnými pohromami a požiarimi a zavádzanie preventívnych opatrení (viď bod č. 7 - ďalej tiež „obnova produkčného potenciálu lesov“), t.j. naplnenie ochrany životného prostredia v určitom jeho sledovanom segmente hospodárenia.

28. Ďalej je nepochybné, že hore uvedený cieľ sa mal naplniť prostredníctvom štyroch principiálnych postupov obnovy produkčného potenciálu lesov, t.j.

- posilňovaním biodiverzity a ekologickej stability lesov a zlepšovania jeho verejnoprospešných funkcií,
- znižovaním rizika pôdnej erózie,
- zvyšovaním absorpčného potenciálu pôdy v lesoch a posilnením vodohospodárskej funkcie lesov, a v neposlednom rade
- zvyšovaním ochrany lesov pred požiarimi.

29. Ani hore vymenované štyri postupy obnovy produkčného potenciálu lesov nevylučujú možnosť žalobcu alebo výslovne by mali zakazovať žalobcovi, aby následne prestavanú lesnú cestu ďalej využíval na svoju hospodársku činnosť, ktorá napĺňa definíciu činností platiteľa DPH.

Naopak, pre Najvyšší súd z uvedených štyroch postupov obnovy produkčného potenciálu lesov vyplýva, že iba s využitím viacúčelových funkcií lesných ciest, kam nepochybne patrí aj protipožiarna lesná cesta, je možné všetky hore uvedené postupy aj reálne v prípade žalobcu a jeho povinností pri úlohe zachovať, zveľaďovať a chrániť lesy ako zložky životného prostredia a prírodného bohatstva krajiny na plnenie ich nenahraditeľných funkcií v zmysle § 1 ods. 2 písm. a/ zák. č. 326/2005 Z.z. naplniť. Preto musel Najvyšší súd odmietnuť predčasne vyslovený záver správcu dane ako aj žalovaného, že skutočnosť, že protipožiarna lesná cesta bude užívaná aj na iné účely, nemá vplyv na závery vyvedené správcom dane.

Podľa § 1 ods. 2 zák. č. 326/2005 Z.z. v citovanom znení účelom tohto zákona je

- a) zachovanie, zveľaďovanie a ochrana lesov ako zložky životného prostredia a prírodného bohatstva krajiny na plnenie ich nenahraditeľných funkcií,
- b) zabezpečenie diferencovaného, odborného a trvalo udržateľného hospodárenia v lesoch,
- c) zosúladenie záujmov spoločnosti a vlastníkov lesov,
- d) vytvorenie ekonomických podmienok na trvalo udržateľné hospodárenie v lesoch.

30. Procesná skutočnosť, že žalobca až v súdnom prieskume predložil spolu s odvolaním Najvyššiemu súdu relevantné dôkazy na potvrdenie svojej argumentácie, že ide o viacfunkčnú lesnú komunikáciu, t.j. že bude slúžiť nielen na protipožiarnu ochranu lesa (stanovisko na č.l. 50) ale aj na jej užívanie štátnymi orgánmi (potvrdenie na č.l. 51), či subjektmi súkromného práva (potvrdenia na č.l. 46 až 49), nie je

možné vyhodnotiť ako porušenie procesných práv žalovaného.

Naopak, od správcu dane, resp. od žalovaného Najvyšší súd očakával, že z úradnej povinnosti v zmysle zásady správneho určenia a vyrubenia dane (§ 3 ods. 2 Daňového poriadku) si tieto informácie na riadne vyhodnotenie stavu vecí v zmysle § 63 ods. 2 Daňového poriadku zistí niektorým z dôkazných postupov, ktoré mu zákon umožňuje.

Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení správcu dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu vecí zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis 1) neustanovuje inak.

31. K právnej argumentácii krajského súdu, t.j. poukaz na vybrané ustanovenia zák. č. 97/2013 Z.z. ako aj zák. č. 326/2005 Z.z. a vyhlášky Ministerstva pôdohospodárstva Slovenskej republiky č. 453/2006 Z.z. o hospodárskej úprave lesov a o ochrane lesa (viď bod č. 12), kedy vlastnou dohľadávacou a pridanou činnosťou chcel podoprieť právne názory žalovaného, musí Najvyšší súd zdôrazniť nasledujúce.

V správnom súdnictve sa vykonáva prieskum rozhodnutí správnych orgánov najmä vzhľadom na riadnosť prijatých právnych záverov. Preto správny súd nemôže dopĺňať samotné právne závery alebo ich skutkové dôvody, ktoré správny orgán vo svojom odôvodnení nevyslovil, hoci s prihliadnutím na charakter napadnutého rozhodnutia vysloviť mohol a mal.

Takáto činnosť súdu by bola v rozpore s čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky. Na základe uvedeného evidentná nedostatočnosť dôvodov, či už celková alebo čiastočná, v právnych záveroch preskúmaného rozhodnutia, vytvára zásadnú prekážku pre pokračovanie súdneho prieskumu a je súčasne dôvodom, prečo správny súd v medziach žalobných dôvodov alebo ex offio musí takéto rozhodnutie podľa zistených okolností postupom podľa § 250j ods. 2, resp. ods. 3 O.s.p. zrušiť.

32. S prihliadnutím na vyššie uvedené právne názory vyhodnotil Najvyšší súd podané odvolanie ako úspešné.

V.

33. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom uvádza, že napadnuté rozhodnutie nespĺňa požiadavku zákonodarcu na riadne zistený skutkový stav v zmysle § 63 Daňového poriadku. Uvedené rozhodnutie finančného orgánu nevychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ku ktorému potom absentuje logicky vyhodnotený a riadne posúdený právny stav. Odvolací súd sa preto nestotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistených v daňovom konaní o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z príjmov.

Počas konania Najvyšší súd mu 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, popri prípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

34. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného, ako aj s prihliadnutím na vyššie citované právne názory, Najvyšší súd

s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa §156 ods. 1 a 3 O.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

Bude preto úlohou dotknutého daňového orgánu, aby v ďalšom konaní v zmysle vyššie uvedených právnych názorov konajúceho odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 O.s.p.) vykonal riadne zistenie skutkového stavu v rozsahu nevyhnutne potrebnom pre účely daňového konania a na jeho základe rozhodol.

35. Nakoľko išlo o základnú argumentáciu žalobcu, ktorá sa týkala nesprávneho procesného riešenia daňovej výhody 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.

36. Najvyšší súd v súlade so zásadou hospodárnosti súdneho konania, ako aj so svojou dlhodobou ustálenou praxou, neuviedol vo výroku zrušujúceho rozsudku zákonné ustanovenie, podľa ktorého bolo napadnuté rozhodnutie zrušené (§ 250j ods. 4 prvá veta O.s.p.), pretože dôvodom podania tejto informácie správnym súdom je v zmysle § 250j ods. 4 veta druhá O.s.p. poskytnúť podklady pre posúdenie prípustnosti možného odvolania proti rozsudku súdu. Nakoľko proti rozhodnutiam Najvyššieho súdu vydaným v správnom súdnictve sú nielen generálne (§ 246c ods. 1 O.s.p.) ale aj špeciálne (§ 250ja ods. 6 O.s.p.) opravné prostriedky neprípustné s výnimkou prípadu úplnej jurisdikcie zakotvanej v ustanovení § 250ja ods. 5 O.s.p., a táto situácia v prejednávanej veci nenastala, potom nie je možné ust. § 250j ods. 4 O.s.p. na výrok rozhodnutia Najvyššieho súdu aplikovať.

Podľa § 250ja ods. 5 O.s.p. proti rozsudku súdu podľa § 250j ods. 5 je prípustný opravný prostriedok podľa štvrtej časti, ak nie je ustanovené inak.

37. 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.

38. 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 sa v tomto súdnom prieskume udialo. Podmienkou pre priznanie náhrady trov právneho zastúpenia je ich doloženie do spisu počas konania alebo dovyčíslenie v 3 - dňovej lehote po vyhlásení rozsudku. V prípade iných trov konania úspešného žalobcu mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia.

Podľa § 151 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. v citovanom znení o povinnosti nahradiť trovy konania rozhoduje súd na návrh spravidla v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí. Účastník, ktorému sa prisudzuje náhrada trov konania, je povinný trovy konania vyčísliť najneskôr do troch pracovných dní od vyhlásenia tohto rozhodnutia.

Podľa § 151 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. v citovanom znení platí, že ak účastník v lehote podľa odseku 1 trovy nevyčísli, súd mu prizná náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu ku dňu vyhlásenia rozhodnutia s výnimkou trov právneho zastúpenia; ak takému účastníkovi okrem trov právneho zastúpenia iné trovy zo spisu nevyplývajú, súd mu náhradu trov konania neprizná a v takom prípade súd nie je viazaný rozhodnutím o prisúdení náhrady trov konania tomuto účastníkovi v rozhodnutí, ktorým sa konanie končí.

39. Výška priznaných náhrad trov konania sa skladá :

1. Z náhrady trov právneho zastúpenia, ktoré právny zástupca žalobcu na č.l. 3 v zmysle vyhl. Ministerstva spravodlivosti Slovenskej republiky č. 655/2004 Z.z. vyčísľil a voči správnosti ktorých neboli vznesené námietky :

1.1. Trovy právneho zastúpenia na krajskom súde

1.1.1. prevzatie a príprava zastúp. (13) - 1 úkon práv. pomoci 134 €

1.1.1.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,04 €

1.1.2. podanie žaloby (14) - 1 úkon práv. pomoci 134 €

1.1.2.1. prislúchajúca náhrad rež. paušálu 8,04 €

2. z náhrady súdneho poplatku za žalobu 70 €

2.1. z náhrady súdneho poplatku za odvolanie 70 €

3. z náhrady DPH

tzn. v celkovej sume trov právneho zastúpenia: 340,90 €

tzn. v celkovej sume iných náhrad konania: 140 €

40. Ďalšie náhrady trov konania, t.j. za účasť na pojednávaní na krajskom súde, ako aj za spísanie odvolania, Najvyšší súd v zmysle hore uvedeného ustanovenia § 151 O.s.p. nepriznal, pretože ich žalobca v zákonnej lehote, resp. v predchádzajúcich písomných podaniach nevyčísľil.

Nakoľko úspešný žalobca bol zastúpený advokátom, je nutné podľa § 149 ods. 1 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. zaplatiť mu priznanú náhradu trov. Bližšie podrobnosti o spôsobe platby a účte právneho zástupcu nie sú obsiahnuté v súdnom spise.

Poučenie:

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