

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 1Sžf/9/2015
Identifikačné číslo spisu: 9014010026
Dátum vydania rozhodnutia: 03.02.2016
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:9014010026.1

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. Zuzany Ďurišovej v právnej veci žalobcu: HV TRADE PLUS, s. r. o., IČO: 45 383 035, so sídlom Slnecná č. 1660/65, 976 52 Čierny Balog, zast.: JUDr. Peter Tonhauser, advokát, s.r.o., advokátskou spoločnosťou so sídlom Námestie SNP č. 17, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 47 234 725, 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 Banskej Bystrici zo dňa 24. októbra 2014 č. k. 24S/37/2014-35, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici zo dňa 24. októbra 2014 č. k. 24S/37/2014-35 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

Rozhodnutie 1:

1. Rozhodnutím č. 1100307/1/558456/2013/5257 z 21.11.2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie 1“ - vid' administratívny spis) 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 len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“). č. 9601403/5/1301593/2013/Nep1 z 08.04.2013 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie 1“ - príloha č. 41 daňového spisu).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku 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 1 bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrťrok 2010 v sume 6.270,-- € na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie vo výške + 2.662,48 € bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume - 8.932,48 €.

Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia 1 boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) 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.“).

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

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. v citovanom znení právo odpočítat 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 odpočítat 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 odpočítat daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Rozhodnutie 2:

3. Rozhodnutím č. 1100307/1/558523/2013/5257 z 21.11.2013 (ďalej na účely rozsudku len „napadnuté rozhodnutie 2“, resp. spolu s rozhodnutím 1 tiež ako „napadnuté rozhodnutia“ - viď administratívny spis) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9601403/5/1301795/2013/Nep1 z 08.04.2013 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie 2“ - viď príloha č. 42 daňového spisu).

4. Obdobne aj týmto prvostupňovým rozhodnutím 2 bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 4. štvrťrok 2010 v sume 2.603,-- € na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie vo výške 2.729,89 € bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 5.332,89 €.

5. V obidvoch hore uvedených zdaňovacích obdobiach vyrubenie dane z pridanej hodnoty správca dane odôvodnil tým, že po vykonaní daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia 2. - 4. štvrťrok 2010 vo veci dane z pridanej hodnoty bol výsledok daňovej kontroly zachytený v Protokole z daňovej kontroly č.: 9600404/5/751309/2013/Nep1 z 25.02.2013 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“), a ten sa stal jedným z podkladov pre uloženie daňovej povinnosti. Opätovne ako v prípade prvostupňového rozhodnutia 1 aj v prípade prvostupňového rozhodnutia 2 rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie tohto rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1 a odsek 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z.

6. Ďalej z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí vyplýva, že správca dane daňovou kontrolu preveroval opodstatnenosť

- sporného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty vo výške 6.099,-- € za 3. štvrťrok 2010 na základe dodávateľskej faktúry č. 21/09/10/01 z 21.09.2010 vystavenou spoločnosťou VANČO PP, s.r.o., Pohronská Polhora, ako dodávateľom (ďalej na účely rozsudku len „dodávateľ“) za dodanie služby - generálna oprava hydraulického ruky, výmena čerpadla, výmena hlavného stĺpa a predaj pneumatík spolu s diskami a

- sporného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty vo výške 2.432,-- € za 4. štvrťrok 2010 na základe dodávateľskej faktúry č. 17/12/10/04 zo 17.12.2010 (ďalej na účely rozsudku spolu tiež „dotknuté faktúry“) vystavenou dodávateľom za dodanie služby - demontáž hydraulického ruky, zosilnenie rámu pod hydraulickú ruku, montáž a osadenie hydraulického ruky, demontáž priečnikov, oprava priečnikov, zváranie s materiálom, osadenie klaníc.

7. Z obsahu výpovedi konateľa žalobcu pána A. J. (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 9600404/5/933342/Nepl zo 14.06.2012) podľa žalovaného vyplynulo, že opravy vozidla S. I. XXX W. boli vykonávané v starom DIAG-u, uvedené priestory mal žalobca v prenájme od dodávateľa. Opravu mal vykonávať pán J. K. spolu s mechanikmi, ktorých mená uvedený konateľ nevedel uviesť.

Materiál na opravy žiadal pán J. K., žalobca žiadny materiál nedodal. Okrem faktúry (t. j. zoznam vykonaných prác, doklady o náhradných dieloch, záručné listy, protokol o odovzdaní vozidla a pod.) konateľ žalobcu nevedel predložiť žiadny iný doklad a tiež si nepamätal, či uvedené vozidlo už bolo vyradené z prevádzky z dôvodu opráv.

8. Na základe výzvy správcu dane z 19.07.2012 s požiadavkou špecifikovať detaily vykonanej opravy a predložiť iné dôkazy ohľadom uskutočnenia opráv sa dostavil splnomocnený zástupca žalobcu (zápisnica o ústnom pojednávaní z 08.08.2012).

Najmä navrhol vypočúť osobu, ktorá opravy realizovala, a využiť služby znalca z uvedeného odboru. Správca dane predvolal na výsluch ako svedka konateľa dodávateľa, pána J. K., ktorý bol vypočutý k veci dňa 11.10.2012.

9. Žalovaný následne zdôraznil aj to, že dodávateľ nemal žiadnych zamestnancov, ako dôkaz uvádza podané nulové prehľady o zrazených a odvedených preddavkoch za 1. - 4. štvrtrok 2010 a zároveň nepredložil žiadne faktúry od iných subdodávateľov, čím nepreukázal, kto práce deklarované spornou faktúrou vykonal. Tiež nevlastnil a ani nemal v prenájme priestory na vykonávanie opráv motorových vozidiel (viď zápisnica o ústnom pojednávaní z 13.02.2013 spísaná s vlastníckmi nehnuteľnosťami s adresou na Y. č. X, I. v ktorej mali byť vykonávané opravy).

Doklad z elektronickej registračnej pokladnice o nákupe náhradných dielov neobsahuje náležitosti účtovného dokladu v zmysle § 10 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve a nemôže byť účtovným dokladom dodávateľa.

10. Vyhodnotením získaných dôkazných prostriedkov dospel správca dane k záveru, čo následne žalovaný potvrdil ako vecne správne, že žalobca nepreukázal, že práce deklarované vyššie uvedenými dodávateľskými faktúrami (viď bod č. 6) boli aj dodávateľom skutočne dodané.

V súvislosti s uvedeným žalovaný konštatoval, že predložená faktúra je len formálnym deklarováním zdaniteľného obchodu, pričom cieľom zdaniteľného obchodu bolo získať daňovú výhodu, ktorou je v predmetnom prípade odpočítanie dane u kontrolovaného daňového subjektu.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

11. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právneho zástupcu na Najvyšší súd Slovenskej republiky žalobu zo 07.02.2014, ktorá bola následne uznesením č. k. 4Sž/5/2014 postúpená na Krajský súd v Banskej Bystrici.

12. Krajský súd v Banskej Bystrici ako prvostupňový súd vec prejednal na pojednávaní a po preskúmaní napadnutého rozhodnutia ako aj predchádzajúceho konania v medziach a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

13. Po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, právnej argumentácie žalovaného obsiahnutej v napadnutých rozhodnutiach a citácii dotknutých ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z. krajský súd ustálil, že žalobná námietka spočívajúca v nedostatočnom zistení skutkového stavu nebola v žalobe bližšie konkretizovaná a preto upozornil procesné strany, že správny súd nie je oprávnený vyhľadávať dôvody nezákonnosti preskúmaného rozhodnutia a predchádzajúceho postupu správneho orgánu a ani v žalobe uplatnené dôvody dopĺňať, či konkretizovať.

V súvislosti s uvedeným krajský súd konštatoval, že z obsahu spisu zistil, že správca dane vykonal

všetky žalobcom navrhnuté dôkazy. Všetky tieto dôkazy boli v odôvodnení napadnutého rozhodnutia vyhodnotené. Bolo úlohou žalobcu správcovi dane predložiť dôkazy o tom, že fakturovaná služba bola žalobcovi dodaná osobou uvedenou na faktúre a v čase, ktorý je na faktúre uvedený.

14. Ďalej krajský súd poukázal na účinky ustanovenia § 24 Daňového poriadku na rozloženie dôkazného bremena v daňovom konaní.

V súvislosti s uvedeným krajský súd zdôraznil, že systém dane z pridanej hodnoty vyžaduje od odberateľa vo vzťahu k dodávateľovi prístup s primeranou opatrnosťou. Tento záver vyplýva zo zneužívateľnosti tohto systému založeného na princípe daňovej neutrality.

15. Následne krajský súd uznal právny záver žalovaného, že nosnou myšlienkou napadnutých rozhodnutí je to, že žalobca nedisponuje dôkazmi, že prijal zdaniteľné plnenie, resp. kedy ho prijal a že ho prijal od osoby uvedenej faktúre.

Tento záver krajský súd označil za výsledkom logického uvažovania, nakoľko vychádza z výsledku hodnotenia vykonaných dôkazov, ktoré je v súlade s obsahom žalobcom predkladaných dôkazov.

III.

Odvolanie žalobcu/stanoviská

A)

16. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 10.12.2014 (č. l. 53) proti napadnutému rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom nového právneho zástupcu v súlade s ustanovením § 205 O.s.p. uviedol nasledujúce dôvody odvolania:

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./.

17. Následne odvolací súd rekapituluje odvolacie námietky žalobcu v stručnom prehľade:

- doklady predložené žalobcom majú dostatočným spôsobom preukazovať skutočnosti, na základe ktorých mal žalobca právo odpočítať daň,
- hoci nehnuteľnosť, v ktorej sa opravy vykonali, nebola vo vlastníctve dodávateľa, resp. ju nemal ani v nájme, nevylučuje súhlas vlastníkov nehnuteľnosti smerujúci k tomu, aby sa v nej takéto opravy vykonali; čo sa prejavilo aj ich osobnou prítomnosťou,
- rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf 1/2011 kladie dôraz na nespornosť existencie nakúpeného materiálneho plnenia, ktoré je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa,
- faktúru č. 21/09/10/01 a č. 17/12/10/04 od dodávateľa VANČO PP, s.r.o, nie je možné považovať len za formálne deklarovanie zdaniteľných obchodov,
- reálny výsledok vykonaných prác, znalecký posudok (znalec prof. U. O. A., Z..) vychádzajúci zo skutočného stavu vozidla v čase jeho vyhotovovania uviedol, že odborné stanovisko súdneho znalca U. U. G. (znalecký posudok č. 53/2012) potvrdzuje dodanie opravy nákladného motorového vozidla v plnom rozsahu, ako bolo deklarované v účtovných/daňových dokladoch, ktoré boli predmetom daňovej kontroly,
- na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane (viď citovaný rozsudok sp. zn. 3Sžf 1/2011).

18. Záverom žalobca navrhol zmeniť rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie spolu s priznaním náhrady trov vo vyčíslenej výške.

C)

19. Zo stručného stanoviska žalovaného z 08.01.2015 (č. l. 60) vyplýva, že zotrváva v plnom rozsahu na svojich vyjadreniach zo dňa 07.05.2014 a navrhuje, aby odvolací súd 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 tiež „O.s.p.“). 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.

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 presvedčať 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 rozhodnutia žalovaného, 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 napadnutých rozhodnutí.

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 daňových orgánov (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 napadnutých rozhodnutí, 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.

24. Žalobca svoje odvolanie oprel o viacero námietok. Za účelom riadneho prieskumu zákonnosti napadnutého rozhodnutia sa musí Najvyšší súd primárne vysporiadať s námietkou nedostatočne zisteného skutkového stavu (§ 205 ods. 2 písm. d/ O.s.p.), lebo riadne zistený skutkový stav predeterminuje správny výber právnej normy pri riešení sporu súdom.

Až po prípadnom vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká účastníkovi právo 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. Vzhľadom na vyššie vyslovené názory a v súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu s prihliadnutím na ust. § 219 ods. 2 v spoj. s § 246c ods. 1 O.s.p. konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou 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 prejednávanej 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.

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

Žalobca naopak poukazuje s dôrazom na predložený znalecký posudok na kombináciu troch základných skutočností, t. j.

- žalobca dodanie služby akceptoval, resp. zaplatil,

- dodanie služby sa uskutočnilo a

- služba spočívajúca v oprave nákladného motorového vozidla sa uskutočnila v plnom rozsahu v prevádzke dodávateľa,

ktoré majú nepochybne preukázať, že došlo k naplneniu zákonných podmienok na vznik práva odpočítať dane zo služby (viď najmä § 49 zák. č. 222/2004 Z. z.) a následného jeho uplatnenia v zmysle príslušných ustanovení zák. č. 222/2004 Z. z.

28. Pre Najvyšší súd z odvolacieho dôvodu uvedeného v § 205 ods. 2 písm. d) O.s.p. a z možnosti poznateľnosti okolitého sveta vyplýva záver, že zákonodarcom použitá formulácia nedostatočne (tzn. nie riadne zistený skutkový stav) môže kolísať v rôznych medziach, a to:

I. neúplne zistený, tzn. s riadnou oporou v právnom poriadku neboli zistené všetky potrebné skutočnosti

(napríklad prehliadnutie konkrétnej skutočnosti alebo odmietnutie vykonania predkladaného alebo požadovaného dôkazu a iné),

II. nelegálne zistený, tzn. v rozpore s právnym poriadkom (najmä v rozpore s právnym predpisom upravujúcim oprávnené používanie rôznych zisťovacích metód a s následkami uvedenými v ustanovení § 7 ods. 3 zákona č. 166/2003 Z. z. o ochrane súkromia pred neoprávneným použitím informačno-technických prostriedkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov /zákon o ochrane pred odpočúvaním/); toto môže mať najmä dopad na zákonnosť skutkových zistení prebratých správcom dane od orgánov činných v trestných konaniach,

III. nedostatočne zistený skutkový stav, tzn. následkom subsumačného omylu pri výbere ustanovenia boli zistené celkom iné a teda nepotrebné skutočnosti, poprípade s riadnou oporou v právnym poriadku boli predložené alebo získané dôkazné prostriedky nesprávne vyhodnotené (napríklad nepravdivé informácie alebo dokumenty, falšované alebo pozmenené doklady alebo nespolupráca spočívajúca v tom, že zadržiava podstatné informácie alebo dokumenty dôležité na daňové konanie s úmyslom zmať proces dokazovania, a iné vady skutkového stavu).

29. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd predovšetkým zdôrazniť, že z charakteru opisovaného zdaniteľného obchodu (t. j. tvrdené vykonanie opravy nákladného motorového vozidla) nepochybne vyplýva, že malo ísť o dodanie služby, konkrétne rozsah a druh dodanej služby charakterovo opísaný v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zák. č. 222/2004 Z. z. na dotknutých faktúrach ako:

- generálna oprava hydraulikkej ruky, výmena čerpadla, výmena hlavného stĺpa a predaj pneumatík spolu s diskami, ako aj
- demontáž hydraulikkej ruky, zosilnenie rámu pod hydraulickú ruku, montáž a osadenie hydraulikkej ruky, demontáž priečnikov, oprava priečnikov, zváranie s materiálom, osadenie klaníc.

30. Správca dane pri preverovaní hodnovernosti údajov uvedených vo faktúrach vykonal vypočutie konateľa žalobcu pána A. J. a konateľa dodávateľa pána J. K. so zisteniami vyššie uvedenými (viď bod č. 7), vykonal miestne zisťovanie u dodávateľa so zistením, že v mieste jeho sídla je len rodinný dom, a ďalej vykonal miestne šetrenie u spoločníka dodávateľa pána O. K. so zistením, že menovaný nemá k dispozícii žiadnu dokumentáciu ohľadom predmetného zdaniteľného obchodu.

Pán O. K. tiež vyhlásil, že

- dodávateľ mal asi troch zamestnancov na živnosť, pričom nevedel uviesť ich mená a
- práce uvedené na dotknutých faktúrach vykonal on spolu s ďalšími dvomi, a to s pánom B. F. a S. S., ktorých adresy nevie uviesť ani telefonický kontakt na nich.

Za týchto okolností správne správca dane dospel k záveru, že zákonom striktné požadovaný údaj o identifikácii zdaniteľnej osoby (§ 74 ods. 1 písm. a/ a f/ zák. č. 222/2004 Z. z.), t. j. adresa jej sídla, či prevádzkarne, a jej identifikačné číslo pre daň, pod ktorým službu v jej opísanom rozsahu a druhu mala dodať, na faktúre nezodpovedá zisteným skutočnostiam. Je nepochybné, že tento záver postačuje na prenos dôkazného bremena zo strany správcu dane na žalobcu ako daňový subjekt v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku. V súvislosti s uvedeným musí Najvyšší súd s odkazom na ustanovenia § 49 ako aj § 51 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z. z. zdôrazniť, že overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých skutočností, ktoré umožnia prijať hodnoverné závery, či hmotnoprávne podmienky na uplatnenie odpočítania dane boli splnené a či uplatňovaný nárok pre nesplnenie, hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok, nie je vylúčený.

Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku v citovanom znení daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

31. Žalobca na podporu hodnovernosti svojich tvrdení predložil znalecký posudok č. 53/2012 vyhotovený na základe objednávky žalobcu z 18.09.2012 znalcom B. U. U. G. s úlohou posúdiť rozsah opravárenských prác na nákladnom vozidle žalobcu.

Tento znalecký posudok vyhotovil znalec zapísaný znaleckom odbore Doprava cestná, Strojárstvo, pre

odvetvie Technický stav cestných vozidiel.

32. Je nepochybné, a aj znalci môžu pre zadávateľa v zmysle ustanovení zákona č. 382/2004 Z. z. o znalcoch, tlmočníkoch a prekladateľoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v daňovom konaní vyhotoviť znalecký posudok, ktorý predstavuje jeden z dôkazných prostriedkov výslovne uvedený v ustanovení § 24 ods. 4 Daňového poriadku. V žiadnom prípade sa však znalec nesmie vyjadrovať k riešenej právnej otázke ale iba musí na základe svojich odborných znalostí podať informáciu o skutkovom stave na základe mu predložených údajov.

Tak aj znalec postupoval, t. j. sa vyjadril k tomu, či na predmetnom vozidle identifikoval servisné zásahy a v ktorých častiach vozidla. Nakoľko však tento znalecký posudok nie je využiteľný na potvrdenie hodnovernosti údajov faktúry, ktoré boli správcom spochybnené, je nutné takýto znalecký posudok vylúčiť z okruhu možných dôkazných prostriedkov, čo aj správne správca dane a následne žalovaný vykonali.

33. Krajský súd následne správne uzatvoril spor o dôkazné bremeno konštatovaním, že

„V danom prípade nemá žiadny právny význam, že dodávateľ nemal dôkazy o poskytnutí fakturovanej služby. Zo zistenia, že takéto dôkazy dodávateľ nemá vyplýva len to, že žalobcovo tvrdenie o tom, že prijal službu od svojho dodávateľa sa dokazovaním na strane dodávateľa nepodarilo potvrdiť. Žalovaný ani nezaložil svoje rozhodnutie na skutočnosti, že dodávateľ nemá dôkazy na preukázanie dodanej služby. Založil ho na tom, že žalobca nemá dôkazy, že prijal zdaniťelné plnenie, resp. kedy ho prijal a že ho prijal od osoby uvedenej na faktúre.“

Na uvedenom základe Najvyšší súd preto vyhodnotil žalobcom uvádzaný odvolací dôvod, t. j. § 205 ods. 2 písm. d) O.s.p. ako irelevantný.

34. Čo sa týka argumentu žalobcu, že už vo svojej predchádzajúcej judikatúre (sp. zn. 3Sžf 1/2011) Najvyšší súd vyslovil právny záver:

„ak je nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré má povinnosť daňový subjekt štandardne archivovať, od následného nadštandardného vyšetrovacieho (forenzného) dokazovania“,

tak Najvyšší súd poukazuje najmä na to, že v uvedenom judikáte sa kladie dôraz nielen na existenciu nakúpeného materiálneho plnenia ale aj na hodnovernosť údajov na faktúre.

Preto Najvyšší súd nemohol uvedenej námietke, ktorá vychádzala z odvolacieho dôvodu § 205 ods. 2 písm. f) O.s.p. vyhovieť.

V.

35. Odvolací súd vzhľadom na odvolacie námietky uplatnené žalobcom/žalovaným 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 zistených v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca nespĺňa zákonné podmienky pre priznanie nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty.

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.

36. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo vyššie uvedenom súdnom rozhodnutí (čl. 1 ods. 1 ústavy) sp. zn. 3Sžf 1/2011, pri ktorom Najvyšší súd nezistil žiaden

relevantný dôvod, aby sa od jeho 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 zásadne 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.

37. 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.

38. 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.

Poučenie:

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