

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	1Sžf/10/2015
Identifikačné číslo spisu:	7012201227
Dátum vydania rozhodnutia:	03.02.2016
Meno a priezvisko:	JUDr., Ing. Miroslav Gavalec
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:7012201227.1

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 Eleny a JUDr. Zuzany Ďurišovej v právnej veci žalobcu: ZEMPLÍN MARKET, s.r.o., IČO: 36 600 679, so sídlom Slovenskej jednoty č. 13, 040 01 Košice, zast.: JUDr. Eugenom Kostovčíkom, advokátom so sídlom advokátskej kancelárie Gelnická č. 33, 040 11 Košice, 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 16. októbra 2014 č. k. 6S/300/2012-66, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach zo dňa 16. októbra 2014 č. k. 6S/300/2012-66 p o t v r d z u j e .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie na finančnom orgáne

1. Rozhodnutím č. 1020503/1/553066-1127053/2012/13389 z 20.08.2012 (ďalej tiež na účely rozsudku „napadnuté rozhodnutie“ - č. l. 13) žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle 48 ods. 5 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov v znení neskorších predpisov (ďalej na účely rozsudku len „zák. č. 511/1992 Zb.“) v spojení s § 165 ods. 2 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 dodatočný platobný výmer Daňového úradu Košice I (ďalej na účely rozsudku len „správca dane“) č. j. 695/231/88758/11/FrnM z 21.10.2011 (ďalej na účely rozsudku len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 48 ods. 5 zák. č. 511/1992 Zb. v znení relevantnom pre prejednávanú vec odvolací orgán rozhodnutie preskúma s výnimkou podľa odseku 4. 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.

Podľa § 165 ods. 2 Daňového poriadku v citovanom znení daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

2. Uvedeným prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 44 ods. 6 bod 1 zák. č. 511/1992 Zb. žalobcovi ako platiteľovi dane (viď IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2009 v sume 124.926,21 € na tom skutkovom základe, že oproti nadmernému odpočtu vykázanému v daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie vo výške 218.914,45 € bola správcom dane zistená daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty v sume 343.840,66 €.

Správca dane vyrubenie dane z pridanej hodnoty odôvodnil tým, že po vykonaní daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia 01, 03-12/2008, 01 - 08, 10 - 12/2009, 01 - 08 2010 vo veci dane z pridanej hodnoty bol výsledok daňovej kontroly zachytený v Protokole o výsledku zistenia z daňovej kontroly č.: 695/320/74059/2011/Amri zo 17.10.2011 (ďalej na účely rozsudku len „protokol“) a jeho dodatku, a ten sa stal jedným z podkladov pre uloženie daňovej povinnosti. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1 a 2 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej na účely rozsudku len „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 voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

3. Ďalej z odôvodnenia napadnutého rozhodnutia vyplýva, že správca dane daňovou kontrolu preveroval opodstatnenosť

- uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty vo výške 39,21 € za príslušné zdaňovacie obdobie na základe daňových dokladov za nákup pohonných látok, nakoľko nevedel preukázať rozsah použitia pohonných látok (strata evidencie jzd) - [odvolací súd však zdôrazňuje, že uvedené nebolo žalobcom napadnuté v súdnom prieskume, a preto sa s ním nebude ďalej zaoberať] a

- sporného uplatnenia odpočítania dane z pridanej hodnoty vo výške 124.887,-- € za apríl 2009 na základe dodávateľskej faktúry č. 3 4 2009 zo 16.04.2009 vystavenou spoločnosťou REVANGE SERVIS s.r.o. v Košiciach na základe zmluvy z 01.07.2008 s podmienkou exkluzivity, ako dodávateľom (ďalej len „dodávateľ“ alebo „faktúra“) za dodanie služby - doplatok provízie za súčinnosť pri odpredaji Obchodného centra OC Zemplín v Michalovciach (ďalej na účely rozsudku len „OC Zemplín“).

4. Zo zisteného skutkového stavu pre žalovaného vyplynulo, že v kontrolovanom zdaňovacom období apríl 2009 si žalobca z daňového hľadiska neúspešne uplatňoval sprostredkovanie predaja OC Zemplín vrátane súvisiacich činností, ktorými mali byť súčinnosť, poradenstvo a iných podporných činností, v prospech spoločnosti UniCredit Leasing Real Estate s.r.o., Bratislava (ďalej na účely rozsudku len „UniCredit Leasing“), ktorá vlastníctvo k predmetnej nehnuteľnosti nadobudla v zmysle leasingovej zmluvy č. 207101 zo dňa 14.04.2009; avšak o uvedených skutočnostiach neboli vyhotovené žiadne zápisy.

Tieto sprostredkovateľské činnosti mali byť uskutočňované telefonicky alebo ústnymi pohovormi, a preto podľa žalovaného žiadne písomné dôkazy, ani na základe výsluchu svedkov, ktoré boli v rozsiahlom preverení uskutočnené aj s ostatnými obchodnými spoločnosťami, žalobca uviesť nevedel.

5. Na základe zistenia Úradu boja proti korupcii, Košice bola do obchodných transakcií implementovaná aj iná obchodná spoločnosť - VEFRA s.r.o., Košice (ďalej na účely rozsudku len „spoločnosť VEFRA“)

tým spôsobom, že na základe zmluvy o sprostredkovaní z 01.12.2008 spoločnosť VEFRA mala poskytovať, napriek hore uvedenej podmienke exkluzivity, technickú výpomoc, konkrétne asistenčné služby pri predaji OC Zemplín.

V danom prípade bola správcom dane preverovaná faktúra č. 20090402 zo 07.10.2009, ktorým sa fakturovali uvedenou spoločnosťou určité technické výpomoci, teda asistenčné služby s uplatnením dane z pridanej hodnoty v sume 119.700,-- €.

6. V rámci zisťovania skutkového stavu správca

- vykonal pokus vypočúť konateľa dodávateľa pána H. J. (dodávateľ prevzal zásielky na adrese registrovaného sídla, ale k správcovi dane sa nedostavil; taktiež zásielky zasielané na adresu trvalého pobytu konateľa H. J. sa správcovi dane vrátili späť s poznámkou adresát neznámy),
- dňa 11.04.2011 vypočul svedka pána H. U. - bývalého konateľa dodávateľa,
- dňa 19.05.2011 vypočul svedka pána H. O. -konateľa spoločnosti VEFRA,
- vykonal preverovanie sprostredkovania a predaja OC Zemplín u subjektu UniCredit Leasing,
- vyhodnotil písomnú výpoveď svedka pána Z.. X. - konateľa spoločnosti FK Finance s.r.o., ktorá spoločnosť mala výhradne sprostredkovať predaj OC Zemplín, a
- vyhodnotil kópie výpisov z bankových účtov dodávateľa, spoločnosti VEFRA ako aj dotknutých fyzických osôb a tiež mailovú komunikáciu medzi spoločnosťami FK Finance, s.r.o., UniCredit Leasing a žalobcom, ktorá mu bola poskytnutá od Úradu boja proti korupcii.

7. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že mu nebolo umožnené kásť svedkovi otázky pri ústnom pojednávaní v zmysle ustanovenia § 15 ods. 5 písm. e) zák. č. 511/1992 Zb., žalovaný uviedol, že inštitút dožiadania umožňuje príslušnému správcovi dane požiadať o vykonanie jednotlivých procesných úkonov správy daní iného vecne príslušného správcu dane, ak tento môže požadovaný úkon vykonať ľahšie, hospodárnejšie alebo rýchlejšie. Tento postup bol aj v prejednávanej veci realizovaný Daňovým úradom Bratislava I.

Vzhľadom na priebeh a výsledok zisťovania, ako aj to, že zápisnica z 18.05.2011 nemá znaky zápisnice o vypočutí svedka, správca dane nepovažoval za potrebné predvolať iné osoby ako svedkov. Navyše o výsluchu svedkom pánov p. H. U. a H. O. bol žalobca nielen upovedomený, ale sa aj ich zúčastnil. Takisto zo zápisnice o ústnom pojednávaní z 26.07.2011 je pre žalovaného zrejmé, že žalobca bol oboznámený so stavom a priebehom výkonu daňovej kontroly ako aj so zisteniami získanými v rámci dožiadaní, písomných svedeckých výpovedí, s kontrolnými zisteniami a inými šetreniami.

8. K argumentácii žalobcu vychádzajúcej z rozsudku Súdneho dvora Európskej únie zo dňa 12.01.2006 (spojené veci sp. zn. C-354/03, C-355/03 a C-484/03 vo veci účastníkov Optigen a spol.) žalovaný uviedol, že tento sa nevzťahuje na preskúmanú vec, nakoľko v danej veci skutkový stav je jasný a nesporný, a v konaní žalobca neunesol dôkazné bremeno.

9. Podľa argumentácie žalovaného, žalobca nepredložil správcovi dane žiadny dôkaz ktorý by jednoznačne preukazoval, že by predaj OC Zemplín sprostredkoval dodávateľ. Naopak správca dane mal z vykonaného dokazovania nepochybne preukázané, že predaj OC Zemplín v skutočnosti sprostredkovala spoločnosť FK Finance, s.r.o.

Žalovaný s poukazom na to, že faktúra bola dodávateľom vystavená za plnenie, ktoré v skutočnosti realizované nebolo, sa stotožnil s názorom správcu dane, že neuznal žalobcovi odpočítanie dane z predmetnej faktúry v sume 124.887,-- €.

II.

Konanie na prvostupňovom súde

A)

10. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca prostredníctvom právnej zástupkyne (v priebehu súdneho konania neskôr došlo k zmene v právnom zastupovaní) na Krajský súd v Košiciach žalobu z 15.10.2012.

11. Žalobca najmä namietal, že

- písomná svedecká výpoveď pána Z.. N. X. ako konateľa spoločnosti FK Finance s.r.o. nevedla k

presnému a úplnému zisteniu skutočného stavu veci,

- správca dane nevykonával dokazovanie v súlade s ustanovením § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb., t. j. správca dane bol povinný z vlastnej iniciatívy také dôkazy, ktoré mohli prispieť k presnému a úplnému objasneniu veci, a to aj bez návrhu žalobcu ako účastníka konania,
- nie je možné zamieňať povinnosť správcu dane zistiť podľa uvedeného ustanovenia zákona skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie daňovej povinnosti čo najúplnejšie s dôkazným bremenom žalobcu podľa § 29 ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb. a požadovať od neho, aby prevzal zodpovednosť za splnenie výlučnej povinnosti správcu dane zabezpečiť úplnosť dokazovania,
- svedeckou výpoveďou pána H. U. sa potvrdilo uskutočnenie zdaniteľného plnenia,
- dodávateľ síce zabezpečoval predaj hľadaním potenciálnych kupujúcich v priebehu cca 1 roka, avšak v konečnej fáze sa žalobca rozhodol pre prefinancovanie objektu formou leasingu, čo správca dane nezohľadnil,
- to, že žalobca uzavrel súběžne dve zmluvy týkajúce sa predaja, resp. prefinancovania OC Zemplín, a to s dvoma dodávateľmi, nespochybňuje tú skutočnosť, že dodávateľ uskutočnil samotné zdaniteľné plnenie v zmysle predmetnej faktúry,
- pri pochybnostiach správcu, či je pán H. O. schopný vykonávať akúkoľvek ekonomickú činnosť, vrátane sprostredkovania predaja OC ZEMPLÍN, žalobca upozornil, že menovaný utrpel úraz hlavy cca pred 1,5 rokom v súvislosti s trestným činom lúpeže, o čom sú lekárske správy; podľa žalobcu nie je vylúčené, že nevedomosť pána O. mohla byť spôsobená práve vážnym úrazom hlavy.

12. Žalovaný v písomnom vyjadrení z 03.01.2013 k obsahu žaloby navrhol, aby krajský súd žalobu zamietol.

B)

13. Krajský súd v Košiciach ako prvostupňový súd preskúmal žalobou napadnuté rozhodnutie ako aj prvostupňové rozhodnutie, oboznámil sa s administratívnym spisom, a dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

Preto ju postupom podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

14. Po rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane a citácii dotknutých ustanovení zák. č. 511/1992 Zb. a zák. č. 222/2004 Z. z. krajský súd zosumarizoval postup správcu dane, ktorý pozostával z postupného vypočúvania konateľa žalobcu, bývalého konateľa dodávateľa, bývalého konateľa spoločnosti VEFRA, osôb zo spoločnosti UniCredit Leasing a spoločnosti FK Finance s.r.o. Závery správcu dane, ku ktorým došiel vyhodnotením dôkazov postupom podľa § 511/1992 Zb. krajský súd vyhodnotil tak, že sú správne a zodpovedajú logickému mysleniu a uvažovaniu.

15. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že žalovaný zvolil nesprávnu formu dôkazu vyžiadaním iba písomnej svedeckej výpovede od konateľa spoločnosti FK Finance s.r.o. namiesto jeho výsluchu za účasti žalobcu, krajský súd s poukazom na nepochybnosť prevodu OC ZEMPLÍN na UniCredit Leasing vyzdvihol aj ďalšie vierohodné dôkazy, a to mailovú komunikáciu, údaje od spoločnosti UniCredit Leasing, ako aj skutočnosť, že žalobca uznal fakturáciu FK Finance s.r.o. za sprostredkovateľské služby a faktúru uhradil.

Samotnú okolnosť, že žalobca nemal možnosť klásť otázky konateľovi FK Finance s.r.o. vzhľadom na zvolenú formu dôkazu, krajský súd vyhodnotil, že nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného.

16. Navyše krajský súd označil výpoveď konateľa FK Finance s.r.o., že nie je ťažiskovou, ako ju nazval žalobca, pretože rozhodujúce bolo preukazovanie sprostredkovateľských služieb od dodávateľa ohľadom predaja OC ZEMPLÍN. Uvedená úhrada faktúry pre dodávateľa FK Finance s.r.o., následne v apríli 2009 za dodanie v podstate takých istých služieb, ktoré žalobca ani dodávateľ nevedeli vierohodnými dôkazmi preukázať, viedli krajský súd k rovnakému skutkovému záveru, že dodávateľ nebol v skutočnosti dodávateľom fakturovanej služby, a teda že predmetná faktúra neodráža skutočnosť.

Preto krajský súd po preskúmaní napadnutého rozhodnutia napadnutého v medziach žalobných námietok dospel k záveru, že žalobe nie je možné vyhovieť.

III.

Odvolanie žalobcu/stanoviská

A)

17. Vo včas podanom odvolaní zo dňa 04.12.2014 (č. l. 84) proti napadnutému rozsudku krajského súdu žalobca prostredníctvom svojho právneho zástupcu napriek požiadavke zákonodarcu zakotvenej v ustanovení § 205 O.s.p. výslovne neuviedol žiadny zo zákonom uznaných dôvodov odvolania.

Preto odvolací súd musel v zmysle § 41 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. vyhodnotiť podané odvolanie podľa jeho obsahu (najmä s prihliadnutím na jednotlivé odvolacie námietky) nasledovne s tým, že podľa tohto obsahu je hlavným odvolacím dôvodom § 205 ods. 2 písm. b) O.s.p., t. j. konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci.

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

- s poukazom na § 7 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. žalobca vyjadril nesúhlas s právnym názorom súdu, že samotná okolnosť, že žalobca vzhľadom na zvolenú formu dôkazu nemal možnosť klásť svedkovi Z.. X. otázky nespôsobuje nezákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného,
- písomná svedecká výpoveď Z.. X. predstavuje jeden z ťažiskových dôkazov v tomto reťazci k prijatiu uvedeného záveru,
- voľba spôsobu dokazovania a druhu dôkazného prostriedku závisí od otázky, ktorú treba objasniť; ak sa má fyzická osoba v daňovom konaní vyjadriť k dôležitým okolnostiam týkajúcim sa iných osôb, ktoré sú jej známe, jedná sa o výsluch svedka (viď rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžf/28,32,33,34/2011 z 20.06.2012),
- nie je možné pripočítať na ťarchu žalobcu, že nevedel uviesť bližšie špecifikácie a ani uviesť mená iných sprostredkovateľov, ktorých mal zabezpečovať dodávateľ,
- správne orgány oboch stupňov sa dôsledne neriadili ustanoveniami čl. 46 ods. 2 a čl. 48 ods. 2 ústavy Slovenskej republiky a ustanovením § 2 ods. 2 a ods. 8 zák. č. 511/1992 Zb.

19. Záverom žalobca navrhol zmeniť napadnutý rozsudok krajského súdu tak, že zruší napadnuté rozhodnutie, a ďalej rozhodne o priznaní náhrady trov bez vyčíslenej výšky.

C)

20. Do času vyhlásenia rozsudku odvolacím súdom sa stanovisko žalovaného v súdnom spise nenachádzalo.

IV.

Právne názory odvolacieho súdu

21. 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 (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 verejnej porade senátu jednomyselne (§ 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.

22. Najvyšší súd sa stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným správnym orgánom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise. Na druhej strane podstatou súdneho odvolania proti rozsudku krajského súdu ako aj žaloby, ktorou sa žalobca domáha preskúmania rozhodnutia žalovaného, je právna otázka, či zvolený spôsob dokazovania a druhu dôkazného prostriedku neukrátil žalobcu na jeho práve na súdnu a inú pomoc garantovanú v čl. 46 ústavy.

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 postupu správneho orgánu smerujúceho k vysloveniu napadnutého rozhodnutia.

Až po vyslovení ich nedôvodnosti súdom vzniká právo žalobcovi na prieskum zákonnosti samotného rozhodnutia (meritórne námietky).

24. V súvislosti s hore položenou otázkou Najvyšší súd vopred avizuje, že po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd 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 napadnutého 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 prejednáwanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, Najvyšší súd sa v svojom odôvodnení následne obmedzí iba na rekapituláciu niektorých vybraných bodov odôvodnenia napadnutého rozsudku a doplnenia svojich odlišných, resp. doplňujúcich zistení a záverov zistených v odvolacom konaní (§ 219 ods. 2 v spoj. s § 250l ods. 2 O.s.p. umožňuje odvolaciemu súdu doplniť odôvodnenie prvostupňového súdu o ďalšie dôvody) najmä vo vzťahu k hore vymedzenej právnej otázke.

25. Najvyšší súd vzhľadom na ustanovenia § 71 až 74 zák. č. 222/2004 Z. z. musí na tomto mieste zdôrazniť, že iba samotná existencia faktúry nezakladá žalobcovi v zmysle § 51 zák. č. 222/2004 Z. z. jeho právo na odpočítanie dane. Najvyšší súd najmä charakterizuje faktúru z procesnoprávneho hľadiska ako doklad/oznámenie vyhotovené v listinnej alebo elektronickej forme podľa zák. č. 222/2004 Z. z., ktorý obsahuje striktné zákonom predpísané náležitosti, a pokiaľ sú tieto hodnoverné, tak slúži pre žalobcu ako dôkazný prostriedok, ktorým žalobca preukazuje svoje hore uvedené právo. Preto uskutočnenie zdaniteľného obchodu so vznikom daňovej povinnosti a práva na odpočítanie dane platiteľom (§ 49 zák. č. 222/2004 Z. z.) a následne s možnosťou si uplatniť toto právo na odpočítanie dane je nutné deklarovať predovšetkým po materiálnej stránke, t. j. reálnym preukázaním (de facto) uskutočnenia zdaniteľného obchodu cez konkrétnu realizáciu dodania tovaru alebo služieb.

26. Z pripojeného administratívneho spisu pre Najvyšší súd vyplýva, že výkon daňovej kontroly bol ukončený dňa 17.10.2011 prerokovaním protokolu ako aj jeho dodatku. K uvedenému protokolu sa žalobca vyjadril dňa 12.09.2011 s námietkou formulovanou nasledovne:

„Nesúhlasíme s výsledkami daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie „

- november 2008,

- február 2009,

- marec 2009,

- august 2009,

- december 2009,

Poukazujúc na judikát týkajúceho sa dôkazného bremena a to Rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf 1/2010.“

K tejto námietke sa správca dane vyjadril prostredníctvom dodatku z 10.10.2011 k protokolu.

27. Zo zápisnice o ústnom pojednávaní zo 17.10.2011 vo veci prerokovania protokolu pre Najvyšší súd vyplýva, že žalobca zaprotokoloval námietky v nasledujúcom nekonkretizovanom znení:

„So závermi daňovej kontroly v plnom rozsahu nesúhlasíme a názory správcu dane vyjadrené v protokole považujeme za nesprávne. Voči protokolu sa budeme odvolávať.“

28. Predovšetkým žalobca od počiatku daňového konania a následne súdneho prieskumu poukazoval na to, že nielen oba dva daňové orgány ale aj krajský súd pri svojom prieskume napadnutého rozhodnutia neprihliadol na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf 1/2011, ktoré boli

sformulované nasledovne:

„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“.

29. Najvyšší súd vo svojej rozhodovacej činnosti neustále poukazuje na nutnosť dodržiavať zásadu právnej istoty (čl. 1 ods. 1 veta prvá Ústavy Slovenskej republiky), t. j. že v obdobných veciach je možné sa od predchádzajúceho rozhodnutia Najvyššieho súdu meritórne odchýliť iba, ak sa podstatne zmenili skutkové okolnosti a právny základ pre vyhlásenie súdneho rozhodnutia. Preto s princípom právnej istoty je tesne spojená kontinuita právnych názorov súdov na riešenie obdobných vecí.

Z uvedeného dôvodu sa Najvyšší súd aj v tejto veci stotožňuje s objasňujúcim právnym názorom vysloveným konajúcim senátom v obdobnej veci, a to prostredníctvom rozsudku Najvyššieho súdu zo dňa 03. februára 2016 sp. zn. 1Sžf/9/2015, podľa ktorého (konajúci senát cituje v zmysle ustanovenia § 250ja ods. 7 O.s.p. v rozsahu relevantnom pre odôvodnenie svojich nižšie vyslovených záverov, v podrobnostiach je text rozsudku zverejnený na internetovej stránke Najvyššieho súdu):

„28. Správca dane pri preverovaní hodnovernosti údajov uvedených vo faktúrach vykonal vypočítanie konateľa žalobcu a konateľa dodávateľa 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 zisťovanie u spoločníka dodávateľa so zistením, že menovaný nemá k dispozícii žiadnu dokumentáciu ohľadom predmetného zdaniteľného obchodu.

Pán 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,, ktorých adresy nevie uviesť ani telefonický kontakt na nich.

Za týchto okolností správca dane dospel k záveru, že zákonom striktne 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.

...

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

30. Obdobná dôkazná situácia nastala aj v prejednávanej veci. Žalobca do zápisnice o ústnom pojednávaní uviedol, že dodávateľ poskytoval súčinnosť, poradenstvo a iné podporné činnosti pri predaji OC ZEMPLÍN, ktorý sa aj uskutočnil, a tým sa malo podľa jeho mienky potvrdiť, že fakturované činnosti boli vykonané. Hoci o rokovaní s viacerými možnými kupujúcimi neboli vyhotovené žiadne zápisy, tak hore opísané činnosti sa vykonali. Aby predložil písomné dôkazy o uskutočnení uvedených činností dodávateľom, tak tomu bránilo to, že išlo len o ústne rozhovory konateľov spoločností. Tiež si nepamätal, či spoločnosť UniCredit Leasing bola oslovená dodávateľom alebo samotným žalobcom, a či boli vyhotovené záznamy z rokovaní s týmto kupujúcim.

31. K uvedenému Najvyšší súd uvádza, že autonómia súkromného práva, ktorá neumožňuje (čl. 2 ústavy Slovenskej republiky) bez výslovného súhlasu (oprávnenia) zákonodarcu zasiahnuť do právnych vzťahov súkromného práva, nepochybne chráni jednotlivcov a ich súkromné záujmy pred nežiaducim

proaktivizmom orgánov verejnej správy v 21. storočí. Preto vznik, prípadne zmeny alebo aj zánik záväzkových právnych vzťahov celkom závisia od prejavu vôle subjektov súkromného práva (napríklad § 37 ods. 1 Občianskeho zákonníka alebo § 265 Obchodného zákonníka).

Avšak tam, kde verejné právo preniká do práva súkromného s legálnym odôvodnením, že takúto úpravu si vyžaduje prevaha verejného záujmu nad súkromným záujmom, sa vytvára celkom odlišná právna situácia. Zásah verejného práva je zreteľne viditeľný najmä pri úprave evidencie vlastníckeho a iných vecných práv k nehnuteľnostiam, vedenia obchodných registrov a v neposlednom rade pri úprave vzťahov vznikajúcich pri správe daní, čo je aj predmetom v prejednávanej veci.

32. Za týchto okolností je nielen od účastníkov sprostredkovateľských vzťahov, resp. vzťahov založených mandátnou zmluvou (§ 566 a nasl. ObZ) celkom očakávateľné ale aj v prospech ich dôkazného bremena v možnom budúcom daňovom konaní rozumne predvídateľné, že budú viesť postačujúcu evidenciu o splnení svojich dohodnutých povinností z uvedeného obchodného záväzkového vzťahu.

Za tejto situácii Najvyšší súd neustále zdôrazňuje neodmysliteľnú úlohu povinného vedenia účtovníctva štatutárnym orgánom obchodnej spoločnosti (v prejednávanej veci ide najmä o ustanovenie § 135 ods. 2 ObZ), ktorá sa u účtovných jednotiek (do ktorej skupiny nepochybne aj žalobca spadá) prejavuje uložením povinnosti viesť účtovníctvo v súlade so zásadou vecnej a časovej súvislosti (§ 3 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve), zásadou materiálneho postupu (§ 6 ods. 1 cit. zákona) a zásadou verného a pravdivého zobrazenia (§ 7 ods. 1 cit. zákona).

Podľa § 3 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z. z. v znení relevantnom pre prejednávanú vec účtovná jednotka účtuje a vykazuje účtovné prípady v období, s ktorým časovo a vecne súvisia (ďalej len "účtovné obdobie"). Ak túto zásadu nemožno dodržať, účtovná jednotka ich zaúčtuje a vykáže v období, keď sa tieto skutočnosti zistili.

Podľa § 6 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z. z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi.

Podľa § 7 ods. 1 zák. č. 431/2002 Z. z. v citovanom znení účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

33. Všetky uvedené zásady je možné splniť iba vtedy, ak účtovná jednotka má okrem iného v dostatočnom rozsahu na materiálnych nosičoch (napríklad listiny, doklady, elektronické správy alebo iná evidencia) zachytené účtovné prípady, t. j. relevantné skutočnosti hodnoverne charakterizujúce aj napríklad zdaniteľné obchody.

V súvislosti s uvedeným aj Súdny dvor Európskej únie už viackrát zdôraznil pri zdaniteľných obchodoch týkajúcich sa oblasti dane z pridanej hodnoty, že u platiteľov dane sa ako dôležitá súčasť skutkového stavu (viď aj § 24 Daňového poriadku) pri možnosti preverovať získanie neprimeranej daňovej výhody predpokladá určitý stupeň opatrnosti (ostražitosť) odberateľa vo vzťahu k dodávateľovi, aby sa predišlo zneužívateľnosti systému dane z pridanej hodnoty založeného na princípe daňovej neutrality. Uvedená ostražitosť sa najmä naplňa prostredníctvom zaobstaraním dostatočného množstva dostupných informácií nielen o dodávateľovi ale aj o jeho činnosti, vykonanej v prospech odberateľa.

34. Zo zisteného skutkového stavu (najmä body č. 4 až 6), že žalobca ani svoje primárne povinnosti mu vyplývajúce z vedenia účtovníctva a ani z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie si neplnil očakávaným spôsobom. Žalobca vyššie uvedené materiálne nosiče na preukázanie svojich zdaniteľných obchodov, konkrétne činností, ktoré boli obsahom alebo súviseli s uzavretou mandátnou zmluvou, správcovi dane nepredložil.

Na uvedenom základe Najvyšší súd konštatuje v danom prípade, že nemá žiadny právny význam, že dodávateľ spolu so žalobcom nepredložili relevantné dôkazy o poskytnutí fakturovanej služby za situácie, kedy výpovede osôb ako aj exkluzivita zmlúv toto poskytnutie jednoznačne vylučuje. Zo zistenia, že takéto dôkazy dodávateľ nemá, vyplýva len ten udržateľný záver, že žalobcovo tvrdenie o tom, že prijal

službu od svojho dodávateľa, sa dokazovaním na strane dodávateľa nepodarilo potvrdiť. Takýto záver je výsledkom logického uvažovania, nakoľko vychádza z výsledku hodnotenia správcom dane vykonaných dôkazov, ktoré je v súlade s obsahom žalobcom predkladaných dôkazov. Preto Najvyšší súd nemohol prisvedčiť odvolacej námietke, že skutkový stav nebol správcom dane zistený dostatočne.

35. K ďalšej odvolacej námietke, že vypočutím pána Z. X. v neprítomnosti žalobcu došlo k porušeniu jeho práv, Najvyšší súd uvádza nasledujúce. Z obsahu pripojeného daňového spisu je zrejmé, že správca dane v zmysle § 16 zák. č. 511/1992 Zb. zaslal dožiadanie č. 695/320/22588/2011/Amri z 24.03.2011 (príloha č. 27 a 28 daňového spisu) na Daňový úrad pre vybrané daňové subjekty s požiadavkou na preverenie konkrétne vymenovaných skutočností u daňového subjektu UniCredit Leasing. Pre prípad realizácie vypočutia svedka a pre účely zaslania upovedomenia o vypočutí svedka správca dane oznámil dožiadanému správcovi dane aj adresu splnomocneného zástupcu žalobcu.

Zo zápisnice Daňového úradu pre vybrané daňové subjekty (15.04.2011) pre Najvyšší súd jednoznačne vyplýva, že bol zachovaný postup pre miestne zisťovanie v zmysle § 14 zák. č. 511/1992 Zb. a nie postup pre výsluch svedka. Obdobne postupoval aj ďalší dožiadaný správca dane (Daňový úrad Bratislava I.) pri vypočutí Z. X. ako osoby iba zúčastnenej na ústnom pojednávaní, t. j. táto osoba nebola v zmysle § 7 zák. č. 511/1992 Zb. predvolaná na ústne pojednávanie ako svedok, nebola poučená o svojich právach a povinnostiach svedka a ani o právnych následkoch neúplnej alebo nepravdivej výpovede.

Podľa § 16 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení miestne príslušný správca dane môže požiadať o vykonanie jednotlivých úkonov správy daní iného vecne príslušného správcu dane, ak tento môže požadovaný úkon vykonať ľahšie, hospodárnejšie alebo rýchlejšie. Dožiadaný správca dane je povinný žiadosti vyhovieť alebo oznámiť dôvody, pre ktoré dožiadaniu nemôže vyhovieť.

Podľa § 14 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení správca dane je oprávnený na účely správy daní a pri poskytnutí súčinnosti orgánom podľa osobitného predpisu 6ab) vykonávať miestne zisťovanie podľa § 3 ods. 13. Pri výkone miestneho zisťovania je zamestnanec správcu dane povinný preukázať sa služobným preukazom.

Podľa § 7 ods. 1 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení každý je povinný vypovedať na účely správy dane ako svedok o dôležitých okolnostiach, ak sú mu známe; musí vypovedať pravdivo a nič nesmie zamlčať. Výpoveď môže byť podaná písomne alebo ústne. Správca dane môže svedkovi uložiť povinnosť, aby sa dostavil osobne a vypovedal ako svedok.

Podľa § 7 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení odprieť výpoveď môže ten, kto by ňou spôsobil nebezpečenstvo trestného stíhania sebe alebo blízkym osobám. Blízkou osobou je pre účely tohto zákona manžel, druh, príbuzný v priamom rade a jeho manžel, súrodenec a jeho manžel, osvojiteľ a osvojenec a ich potomkovia a ich manželia.

Podľa § 7 ods. 3 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení svedok nesmie byť vypočúvaný o skutočnostiach, ktoré sú utajovanými skutočnosťami, 5) alebo na ktoré sa vzťahuje zákonom uložená povinnosť mlčanlivosti, iba ak by bol povinnosti zachovávať tajomstvo alebo mlčanlivosť zbavený príslušným orgánom alebo tým, v záujme koho túto povinnosť má.

Podľa § 7 ods. 4 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení správca dane je povinný poučiť svedka pred vypočutím o možnosti odprieť výpoveď, o jeho povinnosti vypovedať pravdivo a nič nezamlčať a o právnych následkoch nepravdivej alebo neúplnej výpovede.

36. Nakoľko teda nešlo v prípade zaznamenanie ústnych prejavov štatutárnych orgánov spoločnosti FK Finance s.r.o. o využitie inštitútu svedka v zmysle § 7 zák. č. 511/1992 Zb. Najvyšší súd nemohol prisvedčiť námietke žalobcu, že by jeho neprítomnosťou pri týchto úkonoch dožiadaného správcu dane došlo k nezákonnému zásahu do jeho procesných práv na účinnú právnu pomoc zo strany štátnych orgánov.

Naopak, žalobca mohol v odvolacom konaní, ktoré je ovládané zásadou dvojinštančnosti konania (najmä § 48 ods. 2 záverečná veta zák. č. 511/1992 Zb.), uplatniť svoje právo navrhnúť vykonať dôkazy, a to napríklad vypočutím svedkov vrátane osôb, ktoré sa zúčastnili hore uvedeného miestneho zisťovania. Nakoľko toto žalobca od odvolacieho orgánu nepožadoval, nemohol Najvyšší súd prisvedčiť ani druhej

odvolacej námietke o nezákonnosti postupu správcu dane a žalovaného.

Podľa § 48 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb. v citovanom znení odvolací orgán preskúma odvolaním napadnuté rozhodnutie vždy v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové, či právne okolnosti odvolávajúcim sa neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, možno na ne pri rozhodovaní prihliadnuť. Prítom nie je odvolací orgán viazaný len návrhmi odvolávajúceho sa a môže zmeniť rozhodnutie odvolaním napadnuté i v neprospech odvolávajúceho sa. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

37. Vo zvyšnom vyhodnotení rozsahu dôkazných prostriedkov, ich závažnosti na preskúmanú vec ako aj vyhodnotenia námietok žalobcu, proti dostatočnosti zistenia skutkového stavu sa Najvyšší súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil zo zistení uvedených žalovaným správny orgánom.

V.

38. 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 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, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

39. 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.

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

41. 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.).