

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/19/2016  
Identifikačné číslo spisu: 1014200743  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2017  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2017:1014200743.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a sudcov JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Soni Langovej v právnej veci žalobcu: TANDEM No.1, s.r.o., Čajakova 18, Bratislava IČO: 44 573 804, zastúpený: JUDr. Martin Gajer, advokát, Záhradnícka 7, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/86980/2014/5060 zo dňa 19.02.2014, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 104/14-41 zo dňa 21.10.2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S 104/14-41 zo dňa 21.10.2015 p o t v r d z u j e.  
Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/86980/2014/5060 zo dňa 19.02.2014, ktorým žalovaný na odvolanie žalobcu potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj správca dane) č. 9104407/5/4233192/13/Dov zo dňa 25.10.2013 o nepriznaní nadmerného odpočtu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj DPH) v sume 61.073,60 eur a určení rozdielu DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 61.073,60 eur postupom podľa § 68 ods. 6 v nadväznosti na § 65b ods. 1 zák. č. 563/2009 Z.z. (ďalej len Daňový poriadok). Daňový subjekt odpočítaním dane porušil § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, podľa ktorého právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, kedy pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Krajský súd z obsahu pripojených administratívnych spisov daňových orgánov zistil, že na základe výsledkov kontroly DPH za zdaňovacie obdobie apríl a máj 2009, ktorá sa u žalobcu uskutočnila od 20.07.2009 do 13.07.2011, vydal správca dane dňa 19.07.2011 rozhodnutie č.j.

600/232/163636/11/Uhe, ktorým nepriznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z vyššie označených faktúr v celkovej sume 61.073,60 eur. Na odvolanie žalobcu žalovaný toto rozhodnutie zrušil a vrátil vec správcovi dane na ďalšie konanie, v ktorom mal vykonať dôkazy na úplné zistenie skutkového a právneho stavu, najmä preveriť nezrovnalosti týkajúce sa uplatnenia si nároku na odpočítanie dane z faktúr vystavených daňovým subjektom S.C.A.-SpainCeramicA, s.r.o., či v skutočnosti bolo uskutočnené zdaniiteľné plnenie deklarované na predmetných faktúrach.

V ďalšom konaní správca dane vydal dňa 07.03.2013 dodatočný platobný výmer č. 9102407/1/363169/12/Dov, ktorým žalobcovi znovu nepriznal nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 61.073,60 eur. I toto rozhodnutie správcu dane žalovaný na odvolanie žalobcu zrušil a vrátil vec správny orgán prvého stupňa na ďalšie konanie s odôvodnením, že správca dane nepostupoval v intenciách záverov zrušujúceho rozhodnutia zo dňa 13.10.2011, nedostatočne preveril a odôvodnil skutočnosti zistené pri kontrole a preto považoval žalovaný toto rozhodnutie za nepreskúmateľné.

Ďalším rozhodnutím č. 910/4407/5/149188/13/Dov zo dňa 30.04.2013 správca dane určil žalobcovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie apríl 2009 v sume 61.073,60 eur. Žalovaný na základe odvolania žalobcu opäť zrušil prvostupňové rozhodnutie správcu dane z dôvodu, že správca dane sa neriadil závermi uvedenými v zrušujúcom rozhodnutí zo dňa 26.06.2012 a aj keď sa snažil preveriť celý obchodný reťazec - spoločnosti, ktoré sa mali zúčastniť deklarovaného zdaniiteľného obchodu, jeho výsledný efekt je nezrozumiteľný a neprehľadný. V zrušujúcom rozhodnutí odvolací orgán znovu uložil správcovi dane vykonať a vyhodnotiť dôkazy potrebné na úplné zistenie skutkového a právneho stavu veci a podrobne uviesť zistené skutočnosti získané v rámci výkonu kontroly a vyrubovacieho konania.

Rozhodnutím č. 9104407/5/4233192/13/Dov zo dňa 25.10.2013 správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v nadväznosti na § 165b ods. 1 tohto zákona určil žalobcovi rozdiel DPH v sume 61.073,60 eur za zdaňovacie obdobie apríl 2009 a zároveň nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet DPH v uvedenej sume. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, na základe ktorého žalovaný vec prejednal a rozhodnutím č. 1100302/1/86980/2014/5060 zo dňa 19.02.2014 prvostupňové rozhodnutie zo dňa 25.10.2013 potvrdil.

Výsledky šetrení maďarskej daňovej správy jednoznačne potvrdzujú, že spoločnosť WEST HONT, s.r.o., ktorá nevykonávala v relevantnom čase žiadnu ekonomickú činnosť a jej konateľom bol neinformovaný bezdomovec, nemohla dodať predmetný tovar ďalšiemu subjektu v reťazci - PROFESSIONAL PARTNER, s.r.o. Spoločnosť WEST HONT, s.r.o. nepodala za kontrolované zdaňovacie obdobie daňové priznanie k DPH a daň uvedenú na vystavených faktúrach nezaplatila. Nedôveryhodná a ničím objektívnym nepodložená je výpoveď konateľa PROFESSIONAL PARTNER, s.r.o., ktorý mal tovar osobne dodať bližšie neurčeným pracovníkom spoločnosti S.C.A.-SpainCeramicA, s.r.o., ktorá však podľa zistení správcu dane nemá žiadnych zamestnancov, kancelárske ani skladové priestory a sídli v byte, ktorý obýva bývalá manželka konateľa tejto spoločnosti. Rovnako pochybné sú aj svedectvá štatutárnych zástupcov ďalších spoločností v obchodnom reťazci.

Podľa názoru Krajského súdu správca dane aj žalovaný vo veci postupovali v súlade so zákonom a pri skúmaní podmienok pre žalobcom uplatnené odpočítanie DPH dostatočne zistili skutkový stav veci a vec aj správne právne posúdili, keď žalobcovi nepriznali odpočet DPH a určili vlastnú daňovú povinnosť za príslušné zdaňovacie obdobie. Z uvedených dôvodov Krajský súd v Bratislave dospel k záveru, že námietky uvedené v žalobe neodôvodňujú zrušenie napadnutého rozhodnutia. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade so zákonom a preto súd žalobu podľa § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol.

Proti tomuto rozsudku podal žalobca v zastúpení advokátom včas odvolanie. Namietal, že v konaní boli daňovému subjektu odňaté základné procesné práva, a to právo na zákonný postup zachovávajúci práva a právom chránené záujmy podľa § 2 ods. 1 zákona a právo úzkej súčinnosti podľa ods. 2 a 8 zákona.

Tieto práva boli daňovému subjektu odňaté aj v ďalšom konaní, správca dane nekonal v súlade so základnými zásadami správy daní, ktoré sú upravené v § 3 zákona daňového poriadku. Správca dane porušil všetky základné princípy konania správneho orgánu v právnom štáte. Správca dane porušil princíp zákonnosti, pretože nepostupoval v konaní v súlade so zákonom, správca dane zneužíval svoju právomoc a konal na základe svojej ľubovôle, nepostupoval ani podľa stanoviska nadriadeného orgánu. Bol porušený princíp právnej istoty, na základe rozhodnutia odvolacieho orgánu daňový subjekt legitímne očakával určitý procesný postup správcu dane, tak ako to bolo uvedené v rozhodnutí o odvolaní. V neposlednom rade pochybením správcu dane bolo daňovému subjektu odňaté ústavné právo na spravodlivý proces. Žalovaný v odvolacom konaní sa k uvedenej skutočnosti a námietke daňového subjektu, že správca dane v čase vyrubovacieho konania od 27.08.2013 nevykonal žiadny úkon okrem vydania rozhodnutia č. 9104407/5/4233192/13/Dov zo dňa 25.10.2013, sa nevyjadriло. Namietal, že rozhodnutie odvolacieho orgánu nie je vydané v súlade s ust. § 74 ods. 2 Daňového poriadku, podľa ktorého odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní a taktiež podľa § 63 ods. 5 citovaného zákona rozhodnutie správneho orgánu má obsahovať odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo. S touto námietkou sa žalovaný nevysporiadal, preto jeho rozhodnutie je nepreskúmateľné. Obhajoba žalovaného v tejto časti vyjadrenia, že v rozhodnutí správcu dane zo dňa 30.04.2013 chýbalo chronologické zhodnotenie zistených skutočností od prvého až do posledného obchodného partnera v reťazci, zrušil rozhodnutie správcu dane a vrátil mu vec na ďalšie konanie je zjavne nepostačujúce, keď zároveň v tomto istom rozhodnutí uviedol aj vyššie citovanú požiadavku v ďalšom konaní vykonať a vyhodnotiť dôkazy potrebné na úplné zistenie skutkového a právneho stavu.

Žalobca namietal, že Krajský súd, ako aj správne orgány pri rozhodovaní nevychádzali z dostatočne zisteného skutkového stavu vo veci, predmetné konanie nebolo vedené takým procesným postupom, ktorý by zabezpečoval správny výsledok s ohľadom na hodnotenie dôkazov a dôkazy neboli vykonané spôsobom zodpovedajúcim pravidlám spravodlivého procesu. Súčasťou obsahu práva na spravodlivé konanie podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR a článku 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd je aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré dáva odpovede na právne a skutkovo relevantné otázky, súvisiace s uplatneným nárokom. Rozhodnutie krajského súdu je nepreskúmateľné, pretože nedáva odpovede na všetky relevantné námietky žalobcu uvedené v žalobe. Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. Ruiz Torija c/a Španielsko z 9. decembra 1994), Komisie (napr. stanovisko vo veci E.R.T. c/a Španielsko z roku 1993, sťažnosť č. 18390/91) i Ústavného súdu Slovenskej republiky (nález z 12. mája 2004 sp. zn. I. ÚS 226/2003, z 27. júla 2011 sp. zn. III. ÚS 198/2011) sa za porušenie práva na spravodlivé súdne konanie považuje i nedostatok riadneho a vyčerpávajúceho odôvodnenia súdneho rozhodnutia. Krajský súd vydané rozhodnutie riadne a vyčerpávajúco neodôvodnil, niektorými dôvodmi žaloby sa vôbec nezaoberal a k niektorým dôvodom len prevzal právny názor správneho orgánu bez toho, aby sa zaoberal skutočným obsahom daného úkonu a z toho vyvodil právny názor (napr. vo veci podaných námietok žalobcu počas výkonu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania). Žalobca v odvolaní úplne zreprodukoval doterajší priebeh konania.

Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 18.1.2016 k odvolaniu žalobcu uviedol, že podľa názoru žalovaného Krajský súd v Bratislave rozhodol správne, keď zamietol žalobu žalobcu. Vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci a vyvodil správny právny záver. Krajský súd v Bratislave sa vecou náležite zaoberal a vyhodnotil a posúdil všetky primárne dôvody, na základe ktorých zamietol žalobu.

Námietky uvedené v odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. 2S 104/14 sú totožné s tými, ktoré boli uvedené v žalobe. Žalovaný zotrváva na svojom stanovisku, ktorý predložil na krajský súd dňa 2.7.2014 k námietkam uvedeným k žalobe pod č. 1100302/1/299670/2014/5060 zo dňa 1.7.2014. Z obsahu administratívnych spisov jednoznačne vyplýva, že uskutočnenie zdaniteľných obchodov uvedených na predložených dokladoch nebolo preukázané obsahovo žalobcom, ani dodávateľmi a odberateľmi. Samotný konateľ žalobcu neuviedol vo svojej výpovedi relevantné skutočnosti, ktoré by potvrdzovali odôvodnené vystavenie faktúr s deklarováňm predmetom dane.

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 O.s.p.) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 O.s.p.) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 O.s.p.).

Najvyšší súd Slovenskej republiky v odvolacom konaní postupoval v zmysle ust. § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. (Správny súdny poriadok), účinného od 01.07.2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona dokončia podľa doterajších predpisov, t.j. podľa zákona č. 99/1963 Zb., Občiansky súdny poriadok.

Najvyšší súd z obsahu spisu zistil, že žaloba i odvolanie boli podané včas.

Podľa § 219 ods. 1 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne.

Podľa § 219 ods. 2 O.s.p. ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Najvyšší súd pri preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia nezistil existenciu zásadnej právnej otázky, ktorú by bolo nevyhnutné judikovať. Spor sa týka skutkového stavu a preukázania existencie zdaniteľného plnenia. V konaní neboli naplnené skutočnosti pre presun dôkazného bremena na správca dane v zmysle výkladových princípov z rozsudku najvyššieho súdu vo veci Iron Club sp. zn. 3 Sžf/1/2011 ASPI JUD 65295 SK. Presun dôkazného bremena na správca dane v judikovanom prípade sa týkal dodania tovaru, kedy daňový subjekt fyzicky disponoval tovarom aj faktúrami. Prenos dôkazného bremena v zmysle rozsudku 3 Sžf /1/2011 nemožno aplikovať na daný prípad žalobcu.

Správca dane spochybňoval materiálnu existenciu tovaru. Faktúra nemá náležitosti v zmysle § 71 zákona o DPFI, je nekonkrétna v časti druh dodaného tovaru (druh tovaru nejasný, konverzné príslušenstvo PC 1-468-648-11). Všeobecné formulácie, ktoré získal správca dane: Podľa p. J. U. - počítačové komponenty; p. S. P. - náhradné komponenty do počítačov; p. J. U. - počítačové komponenty, plošné dosky; p. A. L. -PC základové dosky (platne), do ktorej sa vkladajú pamäťové moduly, grafické karty; p. Ing. Čajová (bývalý konateľ BJ Vitis) - základové dosky k PC - konverzné príslušenstvo pre PC 1-468-648-11. Nebola predložená žiadna dokumentácia, žiadna vzorka príslušným správcom, iba poskytnutý nekonkrétny opis. Podľa informácií získaných z internetového prehliadača Google k výrazu „konverzné príslušenstvo PC 1-468-648-11“ neboli nájdené žiadne dokumenty, k výrazu „1-468-648-11“ priradil napájacie adaptéry a zdroje (POWER BLOCK), 1 ks za cenu min. cca 88 dolárov, odhadovaná hmotnosť 1 libra (y), [Sony 1-468-648-11 Power Block for \$87.78. Power adapters and supplies], je to náhradný diel do modelu SONY DV PNS 305, čo je CD-DVD prehrávač, z odkazu Encompass Imaging SONY DVPNS305, čo nebolo nikým ani spomenuté. Všetky osoby z reťazca sa vyjadrujú iba o všeobecne o matičnej doske, neuvádzajú napr. výrobcu ako ABIT, ASUS, ECS, MSI, QDI, GIGABYTE, Intel a iné, či má socket pre procesor INTEL alebo AMD, druh čipu, počet slotov pre RAM, aké má sloty pre grafickú kartu, konektory a sloty pre periférne zariadenia napr. DIM, PS/2, COM, LPT, USB, ich faktúry tak nemajú náležitosti v zmysle § 71 zákona o DPH, sú nekonkrétne, resp. netransparentné v časti o druhu dodaného plnenia. Podľa názoru správcu dane je značný rozdiel medzi napájacími adaptérami a matičnými doskami. Podporným dôkazom k tomuto tvrdeniu je správanie sa daňových subjektov na začiatku reťazca WEST HONT a konci reťazca ARMAR 62, ktoré nepotvrdili existenciu tovaru.

Preukázanie materiálnej existencie zdaniteľného plnenia a jeho použitie platiteľom dane na uskutočňovanie zdaniteľných plnení je esenciálnou podmienkou pre odpočítanie. Pri preukazovaní je

významný aj charakter zdaniteľného plnenia.

Najvyšší súd preto konštatuje, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správcu dane.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z.z. V predmetných prípadoch žalobcovi právo na odpočítanie dane (§ 49 ods. 1, § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH) nevzniklo.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 250k ods. 1 O.s.p. v spojení s § 224 ods. 1 O.s.p. a § 246c ods. 1 O.s.p. tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, pretože v konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.