

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/35/2017  
Identifikačné číslo spisu: 1013201580  
Dátum vydania rozhodnutia: 11.09.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:1013201580.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Jarmily Urbancovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): i.m.l.-TRADE, s.r.o., IČO: 36815993, so sídlom v Bratislave, Lazaretská 31, zastúpeného spoločnosťou Havel, Holásek & Partners s.r.o., advokátska kancelária, IČO: 36856584, so sídlom v Bratislave, Mlynské Nivy 49, za ktorú koná advokát Mgr. Peter Šuba, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42499500, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/288314/2013/5098 zo 14. júna 2013 a o návrhu žalobcu na prerušenie konania, konajúc o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/208/2013-94 z 11. januára 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č.k. 2S/208/2013-94 z 11. januára 2017 z a m i e t a .

Účastníkom sa náhrada trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

### Odôvodnenie

I.

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej len „správny súd“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100301/1/288314/2013/5098 zo 14. júna 2013, ktorým Finančné riaditeľstvo SR v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 9102403/5/7950811/13/Nád z 28. februára 2013, ktorým nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 110 000,- € a určil žalobcovi za toto zdaňovacie obdobie vlastnú daňovú povinnosť v sume 110 000,- €. Krajský súd ďalej zamietol návrh žalobcu na prerušenie konania podľa § 162 ods. 3 CSP v spojení s § 25 SSP a o náhrade trov konania súd rozhodol podľa § 167 SSP a v konaní neúspešnému žalobcovi právo na ich náhradu nepriznal, rovnako ani žalovanému, ktorému v takomto prípade právo na náhradu trov konania neprináleží.

2. Z odôvodnenia rozhodnutia vyplýva, že správny súd zistil, že správca dane podľa § 68 ods. 6, § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len zákon č. 563/2009 Z.z.), zákonov č. 333/2011 Z.z. orgánoch štátnej správy v oblasti daní, poplatkov a colníctva v znení neskorších predpisov, č. 479/2009 Z.z. o orgánoch štátnej správy v oblasti daní a poplatkov a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov a zákona č. 222/2004 Z.z. dodatočným platobným výmerom č. 9102403/5/795081/13/Nád zo dňa 28.02.2013 nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 110 000,- € a určil mu za toto zdaňovacie obdobie vlastnú daňovú povinnosť v sume 110 000,- €. Uviedol, že žalobca si ako daňový subjekt uplatňuje odpočítanie DPH z plnenia na základe faktúry č. 014032011 (201102) zo dňa 14.03.2011 za predaj pozemkov v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a zriadení záložného práva podpísanej dňa 04.03.2009 a jej dodatkov v sume 660 000,- €, z toho DPH v sume 110 000,- €, s dátumom prijatia platby dňa 01.03.2011. Daňový subjekt (žalobca) nepreukázal, že zdaniteľné plnenie na nej uvedené bolo reálne uskutočnené daňovým subjektom Simcor, spol. s r.o., čím porušil § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. Žalobca dňa 16.04.2013 predložil správcovi dane stanoviská Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/011145/2013 zo dňa 04.03.2013 a č. MF/011536/2013 zo dňa 08.03.2013 (ďalej aj len stanoviská MF SR). Správca dane po vykonanom dokazovaní dospel k záveru, že zmluva o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva uzatvorená medzi budúcim predávajúcim Simcor, spol. s r.o., a budúcim predávajúcim (žalobcom) zo dňa 04.03.2009, ktorej predmetom bude prevod nehnuteľností zapísaných na LV č. XXXX pre obec a k.ú. D., nebola naplnená. Ku dňu vydania jeho rozhodnutia nebola uzatvorená kúpna zmluva v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a zriadení záložného práva, nebol uskutočnený prevod nehnuteľností na žalobcu, ale predmetné nehnuteľnosti boli prevedené na iné (tretie) daňové subjekty, čo podľa názoru správcu dane znamená, že spoločnosť Simcor, spol. s r.o., nemala v úmysle predmetné pozemky predať žalobcovi a ani s ním nemala v úmysle uzatvoriť kúpnu zmluvu v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva. Spoločnosť Simcor, spol. s r.o., nepriznala a nezaplatila daň do štátneho rozpočtu z prijatej platby. Daň z pridanej hodnoty sa stane splatnou v okamihu, keď sa uskutoční dodávka tovaru alebo poskytnie služba. Nakoľko k tejto situácii reálne nedošlo, žalobca nesplnil podmienky ustanovené v § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., a preto konštatoval, že neboli splnené podmienky na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH pre žalobcu. Správca dane požiadal žalovaného o predĺženie lehoty na rozhodnutie o 90 dní podľa § 30a ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. listom zo dňa 17.12.2012 a žalovaný jeho žiadosti vyhovel listom zo dňa 08.01.2013; táto skutočnosť bola žalobcovi oznámená dňa 07.02.2013. Žalovaný rozhodnutím č. 1100301/1/288314/2013/5098 zo dňa 14.06.2013, ktoré nadobudlo právoplatnosť dňa 02.07.2013, podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. potvrdil rozhodnutie správcu dane č. 9102403/5/795081/13/Nád zo dňa 28.02.2013. Žalovaný sa v celom rozsahu stotožnil s právnou argumentáciou správcu dane a konštatoval, že nebola uzatvorená budúca kúpna zmluva v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva v znení jej dodatkov, nedošlo k prevodu vlastníckeho práva k predmetným nehnuteľnostiam na žalobcu a spoločnosť Simcor, spol. s r.o., nepriznala a nezaplatila z prijatej platby do štátneho rozpočtu daň. V dôsledku vyššie uvedených skutočností neboli naplnené zákonné predpoklady § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. na nadmerný odpočet DPH a je zrejmé, že žalobca nikdy predmetné nehnuteľnosti nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, keďže sa nestal ich vlastníkom v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva.

3. Správny súd v odôvodnení poukázal na ustanovenia § 6 ods. 1, § 25, § 491 ods. 1, ods. 2 SSP, § 8 ods. 1, § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z.. Podľa § 165b ods. 1, § 165 ods. 4, ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z., § 15 ods. 2, ods. 13, 17, 18 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 165 ods. 4 DP (v znení účinnom od 01.01.2012), § 162 ods. 3 a § 164 zákona č. 160/2015 Z.z. Civilný sporový poriadok (ďalej aj len CSP).

4. Medzi účastníkmi konania bola sporná otázka výkladu ustanovenia § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z., teda či žalobca ako platiteľ DPH mal nárok na uplatnenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011 v sume 110 000,- € ako deklaroval v dodatočnom daňovom priznaní.

5. Správny súd uviedol, že podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, s výnimkami upravenými v odsekoch 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. Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, sú hmotnoprávnej povahy a svojím charakterom vypovedajú, čím tento nárok treba preukázať podľa zákona č. 222/2014 Z.z. Splnenie podmienok pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa § 24 v spojení s § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z. preukazuje daňový subjekt, t.j. platiteľ dane z pridanej hodnoty (v tomto prípade žalobca); iná situácia nebola ani za účinnosti zákona č. 511/1992 Zb. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. V daňovom konaní je ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte. Správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotením dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu. Súd v tomto kontexte poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci sp.zn. 2Sžf 4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č.k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z ktorých vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet DPH uznaný ako oprávnený“. Správca dane aj žalovaný postupovali uvedeným spôsobom, preto správny súd považoval námietku žalobcu o nedôvodnom prenose dôkazného bremena zo správcu dane na neho za irelevantnú.

6. Ďalej správny súd uviedol, že overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Keďže ide o hmotnoprávne podmienky, k takému záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci táto by obsahovala všetky formálnoprávne náležitosti. Musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú skutočnosť. Platiteľ dane musí pri uplatňovaní svojho nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu jednoznačne deklarovať voči správcovi dane, že tovar alebo služba mu bola skutočne dodaná od konkrétne označeného platiteľa DPH, to znamená, že musí byť preukázaná existencia obojstranného účtovaného daňového a právneho vzťahu medzi dodávateľom a nadobúdateľom tovaru tak, ako to predpokladá zákon č. 222/2004 Z.z..

7. Správny súd konštatoval, že v predmetnej veci šlo o budúci predaj a budúcu kúpu nehnuteľností, kde budúci predávajúci bol, ale už nie je ich vlastníkom, bola dohodnutá iba akási možnosť dodávky, ktorá sa v budúcnosti môže alebo nemusí uskutočniť. Budúci predávajúci ešte pred podaním dodatočného daňového priznania žalobcom previedol vlastnícke právo k dvom nehnuteľnostiam na tretí subjekt (podrobne k tomu v odseku 45 odôvodnenia rozsudku správneho súdu) a v žiadnom prípade už v tom čase nemohlo dôjsť k naplneniu zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva zo dňa 04.03.2011 v znení jej dodatkov. Už tieto skutočnosti vylučujú podľa názoru správneho súdu splnenie všetkých podmienok na nadmerný odpočet DPH v čase vyplatenia preddavku tak, ako to vyžaduje rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-419/02. Podľa názoru súdu je citovaný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie aplikovateľný aj v predmetnej právnej veci, pretože sa týka dohôd, na základe ktorých sa uskutočnili predpokladané platby, tovar bol opísaný v prílohe, ktorá mohla byť menená na základe spoločnej dohody strán, predávajúci dodal tovar, až kým sa celková dodaná hodnota rovnala zmluvnej cene, pričom cena tovaru bola fakturovaná a zaplatená pred dodávkou a každá zo strán mohla vypovedať zmluvu. Tak tomu je aj v predmetnej veci. Opis tovaru (nehnuteľností) bol

menený, resp. dopĺňaný - v pôvodnej zmluve o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva zo dňa 04.03.2011 nebol v čl. V presne špecifikovaný predmet kúpnej zmluvy, ktorá sa mala uzatvoriť (chýbalo označenie predávajúceho a kupujúceho, predmetu budúcej kúpnej zmluvy, kúpna cena a výška pohľadávky v časti upravujúcej zriadenie záložného práva, čiže ani všeobecným spôsobom neboli určené náležitosti budúcej zmluvy, tak ako to vyžaduje ustanovenie § 289 ods. 1 Obchodného zákonníka). Neskôr boli dohodou zmluvných strán vyjadrenou v Dodatku č. 3 zo dňa 15.12.2010 náležitosti budúcej kúpnej zmluvy presne špecifikované, teda boli výslovne špecifikované zmluvné strany, predmet kúpnej zmluvy aj kúpna cena. Obdobné je aj to, že žalobca ako budúci kupujúci zaplatil za nehnuteľnosti zálohu zodpovedajúcu dvom tretinám z kúpnej ceny ešte pred nadobudnutím vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam. Rovnako mohli zmluvné strany kedykoľvek vypovedať zmluvu o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, resp. neuzatvoriť budúcu zmluvu, k čomu aj reálne došlo. Z uvedeného dôvodu správca dane aj žalovaný správne na vec aplikovali rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci C-419/02 a nadväzne na to aj rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 3Sžf 87/2009 zo dňa 21.01.2010.

8. Dani z pridanej hodnoty podlieha práve dodávka tovaru a poskytnutie služieb a nie platby vykonané ako protihodnota za ne (C-419/02, C-108/99). Žalobca v čase podania dodatočného daňového priznania za zdaňovacie obdobie marec 2011 dňa 21.06.2011 už musel vedieť, že plnenie v zmysle faktúry č. 014032011 zo dňa 14.03.2011 a zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva sa neuskutoční, keďže spoločnosť Simcor, spol. s r.o., kúpnu zmluvou uzatvorenou ešte dňa 21.04.2011 previedla vlastnícke právo k dvom nehnuteľnostiam (pozemkom parcely registra C č. 641/4 a 1324/334 zapísaným na LV č. XXXX pre obec a k.ú. D.) na tretí subjekt - spoločnosť STAVGIT s.r.o.; k uzatvoreniu budúcej zmluvy nemohlo prísť minimálne v tomto rozsahu. K zvyšným dvom nehnuteľnostiam (pozemkom parcely registra E č. 633 a 635 zapísaným na LV č. XXXX pre obec a k.ú. D.) previedla vlastnícke právo kúpnu zmluvou uzatvorenou dňa 02.12.2011 na spoločnosť SLOW-MAD PIEŠŤANY, s.r.o. Žalobca teda nikdy predmetné nehnuteľnosti nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, pretože sa nestal ich vlastníkom v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, ktorú uzatvoril s budúcim predávajúcim - spoločnosťou Simcor, spol. s r.o. Spoločnosť Simcor, spol. s r.o., nemala v úmysle predmetné pozemky predať žalobcovi, a teda nemala v úmysle dodržať zmluvu o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva. Táto spoločnosť ani nepriznala a nezaplatila daň do štátneho rozpočtu z prijatej platby od žalobcu a ako tvrdil jej konateľ, všetky doklady boli odcudzené. Súd mal dostatočne preukázané, že neboli splnené podmienky na vyplatenie nadmerného odpočtu DPH v prospech žalobcu podľa § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nedošlo k naplneniu predmetu zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva a žalobca nikdy nehnuteľnosti nepoužije na dodávku tovaru alebo služieb.

9. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie, dostatočným spôsobom skúmal vlastníctvo k predmetným nehnuteľnostiam za obdobie od 05.11.2007 do 25.04.2013 prostredníctvom dožiadania na Správu katastra v Novom Meste nad Váhom, ktorá mu za toto obdobie predložila rozhodnutia o vklade vlastníckeho práva k nehnuteľnostiam spolu s kúpnyimi zmluvami, na základe ktorých nadobudla vlastnícke právo k nehnuteľnostiam spoločnosť Fusion Inn, s.r.o., CETECH, spol. s r.o., Simcor, spol. s r.o., STAVGIT, s.r.o., SCIMA, s.r.o., SLOW-MAD PIEŠŤANY, s.r.o., a PEGIUS, s.r.o. a listy vlastníctva č. XXXX a XXXX pre obec a k.ú. D.. Vykonal dokazovanie prostredníctvom dožiadaného Daňového úradu Žilina, ktorý reálne vypočul konateľa spoločnosti Simcor, spol. s r.o., C. L. dňa 20.10.2011 - konateľ uviedol, že všetky doklady mu boli odcudzené. Pri opakovanom predvolaní bol už konateľ spoločnosti Simcor, spol. s r.o., nekontaktný, čo však nemôže byť na ujmu správcu dane ani Daňového úradu Žilina, keďže už bol vypočutý. Správca dane vykonal dokazovanie aj dožiadaním adresovaným Tatra banke, a.s., UniCredit Bank, a.s., a Československej obchodnej banke, a.s., v súvislosti s bankovými účtami dotknutých spoločností. Z uvedených dôvodov sa tvrdenia žalobcu, že správca dane neskúmal vlastnícke právo k nehnuteľnostiam a že nevypočul konateľa spoločnosti Simcor, spol. s r.o., nezakladajú na pravde. Žalobca mal v daňovom konaní priestor na vyjadrenie, čo aj reálne využil prostredníctvom svojho právneho zástupcu. Ak žalovaný nevykonal ďalšie dôkazy navrhované žalobcom, neporušil jeho práva, pretože dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý dôkazy aj hodnotí - tejto skutočnosti korešponduje povinnosť daňového subjektu predložiť, resp. poukázať na

dôkazy, ktoré navrhuje vykonať. V predmetnej veci z vykonaného dokazovania dostatočne jasným spôsobom vyplývalo, že žalobca nikdy nepoužije nehnuteľnosti na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, pretože sa nikdy nestal ich vlastníkom. Ďalšie dokazovanie by už bolo nadbytočné. Na tomto závere nič nemenia ani výzvy spoločnosti Sportfin, s.r.o., ktorá od žalobcu žiadala zaplatiť zmluvnú pokutu z dôvodu neuzatvorenia budúcej kúpnej zmluvy k predmetným nehnuteľnostiam, ku ktorým žalobca nikdy nenadobudol vlastnícke právo. Ak sa žalobca rozhodol o päť dní (dňa 09.03.2011) po uzatvorení zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva so spoločnosťou Simcor, spol. s r.o., uzatvorí ďalšiu zmluvu o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva už ako budúci predávajúci (teda v čase, keď nebolo isté, či nadobudne vlastnícke právo k predmetným nehnuteľnostiam od spoločnosti Simcor, spol. s r.o., a či vlastnícke právo k nim bude môcť v budúcnosti previesť na tretí subjekt - spoločnosť Sportfin s.r.o.), v ktorej dohodol aj zmluvnú pokutu pre prípad neuzatvorenia budúcej kúpnej zmluvy, išlo o jeho rozhodnutie a zmluvnú voľnosť, ktorej negatívne následky musí znášať sám.

10. Žalovaný rozhodol o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly včas. Oznámenie o predĺžení lehoty na vykonanie daňovej kontroly síce bolo žalobcovi doručené až po uplynutí prvých šiestich mesiacov vykonávania daňovej kontroly, no zákon č. 511/1992 Zb. (v spojení s § 165 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z.) neurčoval, v akom časovom okamihu má byť oznámenie o predĺžení lehoty doručené daňovému subjektu. Rovnako žalovaný rozhodol o predĺžení lehoty na rozhodnutie o ďalších 90 dní včas. Možno uzavrieť, že má ísť o promptné oznámenie o predĺžení lehoty, čo podľa názoru správneho súdu bolo splnené. Správny súd preto konštatuje, že žalovaný v tomto smere neporušil práva žalobcu. Žalovaný v rozhodnutí dôsledne postupoval podľa § 63 ods. 3 písm. d/ v spojení s § 165b ods. 1 prvá veta zákona č. 563/2009 Z.z. a vo výroku rozhodnutia uviedol ustanovenia zákona, podľa ktorých rozhodol: § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. (spôsob rozhodnutia odvolacieho orgánu, ktorým žalovaný nepochybne je) s poukazom na § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. (určenie rozdielu dane správcom dane) a § 165b ods. 1 prvá veta zákona č. 563/2009 Z.z. (intertemporálne ustanovenie). Z ustanovenia § 63 ods. 3 písm. d/ zákona č. 563/2009 Z.z. nevyplýva, že by vo výroku rozhodnutia odvolacieho orgánu mali byť okrem procesných ustanovení upravujúcich spôsob rozhodnutie odvolacieho orgánu (potvrdenie, zmena alebo zrušenie prvostupňového rozhodnutia), aj všetky hmotnoprávne ustanovenia zákona č. 222/2004 Z.z., prípadne ďalšie ustanovenia zákona č. 563/2009 Z.z., ktoré priamo neupravujú spôsob rozhodnutia odvolacieho orgánu. Žalovaný preto postupoval podľa čl. 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a vo výroku napadnutého rozhodnutia uviedol ustanovenie zákona č. 563/2009 Z.z., podľa ktorého rozhodol, a neporušil procesné právo žalobcu na vydanie zákonného rozhodnutia.

11. Správny súd dospel k záveru, že v daňovom konaní neboli porušené procesné práva žalobcu ako účastníka konania. Žalovaný postupoval v súlade s ustanovením § 3, § 24, § 63 a § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z., nepreniesol dôkazné bremeno na žalobcu, ako to tvrdí žalobca, pretože práve žalobca ako platiteľ dane z pridanej hodnoty má povinnosť preukázať existenciu hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane z pridanej hodnoty, čo sa nestalo. Nevysporiadanie sa so stanoviskom MF SR, ktoré bolo žalovanému doručené dňa 16.04.2013, teda až po uplynutí lehoty na doplnenie odvolania, ktorej posledným dňom bol 21.03.2013 (§ 72 ods. 3 v spojení s § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z.z.), nepredstavuje vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

12. Záverom správny súd uviedol, že neboli splnené hmotnoprávne podmienky na vyplatenie nadmerného odpočtu dane z pridanej hodnoty v prospech žalobcu, pretože nedošlo k naplneniu predmetu zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, žalobca nikdy nenadobudol vlastnícke právo k nehnuteľnostiam, ktoré boli špecifikované v zmluve o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva zo dňa 04.03.2011 v znení jej dodatkov a nehnuteľnosti nemôže použiť na dodávku tovaru alebo služieb. Správny súd preto žalobu žalobcu zamietol ako nedôvodnú podľa § 190 v spojení s § 491 ods. 1 SSP.

II.

13. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ prostredníctvom splnomocneného právneho zástupcu riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a zároveň tvrdil, že sa správny súd odklonil od svojej stálej rozhodovacej praxe. Sťažovateľ navrhoval, aby kasačný súd zmenil prvostupňový rozsudok tak, že zruší rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

14. V prvom sťažnostnom bode namietal sťažovateľ, že správny súd vec nesprávne právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu. Správny súd mal na danú vec aplikovať nesprávne ustanovenie ZoDPH, a to § 19 ods. 1 namiesto sťažovateľom opakovane uvádzaným § 19 ods. 4 ZoDPH a nedostatočne zistil skutkový stav. Správny súd nesprávne právne posúdil neexistenciu vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH v kontexte skutkových okolností daného prípadu. Krajský súd v Bratislave nepochopil argumentáciu žalobcu, nakoľko aj „zdaniteľný obchod“ z pohľadu DPH musí mať materiálnu oporu v nejakej v danom prípade v zmluve o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva v znení jej dodatkov č. 1, 2 a 3, a ak je takáto zmluva, ktorá súčasne predstavuje aj samotný podklad pre zdaniteľné plnenie z pohľadu DPH, dostatočne jasná a určitá, tak potom nemôže správny súd, žalovaný a ani správca dane tvrdiť, že k zdaniteľnému plneniu (t.j. prijatiu preddavkovej zálohovej platby na budúcu kúpu konkrétne a individuálne určených nehnuteľností) nedošlo, a stále trvať na tom, že jediným možným zdaniteľným plnením by v danom prípade mohla byť iba a len kúpnopredajná zmluva (teda vznik daňovej povinnosti z titulu dodania tovaru podľa §19 ods. 1 Zákona o DPH), avšak nikdy nie prijatá zálohová platba na budúcu konkrétne individualizovanú dodávku nehnuteľností.

15. Druhým sťažnostným bodom sťažovateľ namietal, že sa správny súd nedostatočne a nesprávne vysporiadal s jeho námietkami, tým, že sa vyjadril, že niektoré námietky podľa súdu neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napádaného rozhodnutia, čo má podľa sťažovateľa za následok zmatečnosť rozsudku. Zároveň sťažovateľ namietal, že v konaní pred súdom nebol zistený skutkový stav dostatočne na to, aby došlo k vydaniu rozsudku. Súd podľa sťažovateľa nepreveril skutočnosti týkajúce sa miestneho zisťovania správcov dane u spoločnosti Simcor, spol. s r.o., kedy boli neúplné a nedostatočné zistenia správcu dane vyhodnotené na úkor sťažovateľa. S poukazom na nedostatočné zistenie skutkového stavu citoval sťažovateľ rozsudok najvyššieho súdu sp.zn. 5SŽ/198/00 z 30. mája 2001, pokiaľ sa ústavno-konformného výkladu zákonov týka poukázal na rozhodnutia Ústavného súdu ČR sp.zn. II.ÚS 173/01 a II.ÚS 2095/07.

16. Správny súd mal nesprávne aplikovať skutkové, tak aj právne závery vyplývajúce z rozhodnutia vo veci C-419/02 na danú vec, nakoľko skutkový a právny základ veci je podľa sťažovateľa úplne odlišný od veci C-419/02, zároveň mal súd opomenúť zaoberať sa nesprávnou aplikáciou rozsudku najvyššieho súdu sp.zn. 3SŽf/87/2009.

17. Ďalej mal sťažovateľ za to, že sa správny súd nevysporiadal s námietkou nezákonného prenosu dôkaznej povinnosti ohľadom skutočností týkajúcich sa spoločnosti Simcor, spol. s r.o. zo strany správcu dane na daňový subjekt (sťažovateľa). Zároveň sťažovateľ opakovane poukazoval na to, že správca dane ako aj správny súd nesprávne právne kvalifikujú „DPH transakciu uskutočnenú medzi spoločnosťou Simcor, spol. s r.o. a žalobcom“ ako dodanie tovaru podľa § 8 ZoDPH, pričom táto transakcia predstavuje u spoločnosti Simcor, spol. s r.o. vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 4 ZoDPH z titulu platenej preddavkovej platby na budúcu kúpu konkrétne a individuálne určených nehnuteľností. Sťažovateľ má za to, že vzhľadom na uskutočnenie platby preddavkov na podklade zálohovej platby preukázal všetky zákonné podmienky na priznanie nároku na nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie marec 2011, pričom správny súd tieto zákonné predpoklady nezohľadnil.

18. Sťažovateľ poukázal na porušenie princípu neutrality dane, keď na jednej strane spoločnosti Simcor, spol. s r.o. vznikla povinnosť zaplatiť DPH, na druhej strane odmietla predmetnú DPH vrátiť. Podľa princípu neutrality musí byť podnikateľ plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH, a to aj v prípade, ak je zjavné, že iná transakcia v dodávateľskom reťazci má podvodnú povahu, pričom platiteľ o nej nevedel

alebo nemohol vedieť (C-354/03 Optigen). Nesplnenie si daňovej povinnosti spoločnosti Simcor, spol. s r.o. posudzoval súd na ťarchu sťažovateľa.

19. Záverom sťažovateľ poukázal na to, že výrok správneho súdu je po právnej stránke, vzhľadom na odlišný právny názor Ministerstva financií SR ako ústredného orgánu štátnej správy na úseku daní a poplatkov vyjadrený v stanoviskách Ministerstva financií SR en block vecne nesprávny. Výrok napádaného rozhodnutia je neudržateľný a arbitrárny vzhľadom na jeho odlišnosť od názoru Ministerstva financií SR.

### III.

20. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti navrhol aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu potvrdil a zaviazal sťažovateľa znášaním trov konania. Žalovaný uviedol, že súhlasí so závermi napadnutého rozsudku, súd podľa žalovaného posúdil skutkový stav správne a vychádzal zo skutkovej pravdy daného prípadu. Žalovaný trvá na svojom rozhodnutí a jeho odôvodnení.

### IV.

21. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 1 písm. a/ SSP), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP). Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR.

22. Najvyšší súd SR zdôrazňuje, že predmetom konania o kasačnej sťažnosti je v medziach uvedených v § 453 SSP prieskum prípustnosti a následne dôvodnosti podanej kasačnej sťažnosti, preto kasačný súd primárne na základe dôvodov v kasačnej sťažnosti preskúmal relevanciu nedostatkov konania a rozsudku krajského súdu v rozsahu sťažnostných bodov.

23. Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

24. Najvyšší súd SR vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku. S týmito sa Najvyšší súd SR stotožňuje v celom rozsahu.

25. Podľa § 6 ods. 1 SSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb zákonosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy.

26. K sťažnostnému dôvodu, že správny súd mal nesprávne aplikovať skutkové, tak aj právne závery vyplývajúce z rozhodnutia vo veci C-419/02 na danú vec, nakoľko skutkový a právny základ veci je podľa sťažovateľa úplne odlišný od predmetnej veci, odkazuje najvyšší súd na svoje rozhodnutie v obdobnej veci s identickými účastníkmi č.k. 3Sžf/12/2016: Najvyšší súd sa stotožnil so žalovaným, že pre daný prípad je prejudikatúrou rozsudok Súdneho dvora EU C-419/2002 BUPA Hospitals Ltd ai. Podľa ktorého: „Článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu - spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa nevzťahuje na také paušálne preddavkové platby, o ktoré ide vo veci

samej, uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vybrať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá suma preddavkových platieb“.

27. Rovnako, ako aj v obdobných veciach žalobcu a žalovaného, napr. vo veci č.k. 3Sžf/12/2016 zo 16. augusta 2017 alebo 3Sžf/53/2015 z 21. júna 2017, možno konštatovať, že z vykonaného dokazovania vyplýva nasledovné:

- nebola uzatvorená kúpna zmluva v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva,
- nebol uskutočnený prevod nehnuteľnosti na spoločnosť i.m.l.-TRADE, s.r.o. v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, ale predmetné nehnuteľnosti boli prevedené na iné daňové subjekty, čo v konečnom dôsledku znamená, že spoločnosť Simcor, spol. s r.o. nemala v úmysle predmetné pozemky predat' spoločnosti i.m.l.-TRADE, s.r.o. a ani nemala v úmysle dodržať kúpnu zmluvu v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, ktorú nikdy neuzatvorili,
- spoločnosť Simcor, spol. s r.o. nepriznala a nezaplatila daň do štátneho rozpočtu z prijatej platby. Ak spoločnosť Simcor, spol. s r.o. mala k dispozícii prijaté finančné prostriedky, tak ich mohla použiť na úhradu daňovej povinnosti do štátneho rozpočtu, ktoré boli na tento účel určené. Ak tak neurobila, tak tieto finančné prostriedky ani nemohli byť určené na tento účel, a preto spoločnosť Simcor, spol. s r.o. nepriznala daň z prijatej platby v daňovom priznaní.

28. Súd pristúpil k meritórnemu preskúmaniu veci a vzhľadom na vyššie uvedené, ako aj na predošlé rozhodnutia najvyššieho súdu s rovnakými účastníkmi za obdobného skutkového stavu, má odvolací súd za to, že nie je dôvod zaoberať sa sťažnostnými bodmi sťažovateľa, uvedené námietky vyhodnotil kasačný súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia ako správneho orgánu, tak správneho súdu. Zároveň po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľa sa správny súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde. Správny súd správne právne posúdil predmetnú vec a neporušil práva sťažovateľa na spravodlivý proces. Z uvedeného dôvodu kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

29. O náhrade trov kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému ich nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

30. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky jednoglasne (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. < o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok n i e j e prípustný.