

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/1/2017
Identifikačné číslo spisu: 5015201125
Dátum vydania rozhodnutia: 26.02.2019
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5015201125.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobca): RODUR, s.r.o., so sídlom Jedlíkova č. 3425/21, 010 15 Žilina, IČO: 43 878 083, právne zastúpený Mgr. Soňou Grošaftovou, advokátkou, so sídlom Hodžova č. 13, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1482772/2015 zo dňa 29.09.2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/213/2015-98 zo dňa 13.09.2016, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/213/2015-98 zo dňa 13.09.2016 z a m i e t a .

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.
Konanie pred správnymi orgánmi a na správnom súde

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „krajský súd“) rozsudkom č.k. 20S/213/2015-98 zo dňa 13.09.2016 postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1482772/2015 zo dňa 29.09.2015, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 994741/2015 zo dňa 22.06.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 357 211,20 € za zdaňovacie obdobie máj 2009, nadmerný odpočet nepriznal v sume 356 831,27 € a vyrubil daň v sume 379,93 €. Správca dane uviedol, že v zmysle predchádzajúceho zrušujúceho rozsudku krajského súdu vykonal v rámci vyrubovacieho konania dokazovanie vzhľadom k tomu, že počas výkonu opakovanej daňovej kontroly nebolo vykonané dokazovanie vo vzťahu k cene dodávky, ktorá bola vyfakturovaná faktúrou č. 290000006 zo dňa 30.04.2009 a faktúrou č. 290000007 zo dňa 30.04.2009, ku ktorej sa mal vyjadriť konateľ dodávateľskej spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., ako svedok za prítomnosti G. E.,

konateľ spoločnosti RODUR, s.r.o. a tiež nebolo vykonané dokazovanie v súvislosti so skladovaním komplexného zariadenia pizzerií od jeho nákupu až po jeho predaj spoločnosti RODUR, s.r.o. v nehnuteľnosti, ktorá patrila Hypermarketu Tesco, a na základe akej skutočnosti dodávateľ mohol fakturované zariadenie skladovať. Nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie máj 2009 vznikol z dôvodu, že spoločnosť RODUR, s.r.o. nakúpila zariadenie - majetok prevádzok PIZZA PAZZA, nachádzajúcich sa v Hypermarkete Tesco Žilina a v Hypermarkete Tesco Martin od dodávateľa spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. v apríli 2009. Vyššie uvedené faktúry, ku ktorým bol predložený zoznam predávaného majetku, ktorý mal nahrádzať dodací list, ktorý obsahoval množstvo a druh dodaného tovaru, však rovnako ako tento zoznam neobsahovali jednotkovú cenu tovarov bez dane v zmysle § 71 ods. 2 písm. g/ zákona č. 222/2004 o DPH. Prostredníctvom dožiadaného daňového úradu bolo zistené, že zariadenie pizzerií v Martine a v Žiline mala kúpiť spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. od dodávateľa H.T.KOV, s.r.o., Košice. Toto zariadenie bolo dodané dodávateľovi v priebehu októbra 2008 a apríla 2009, a to na základe faktúr od spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. zo dňa 31.10.2008 a 08.04.2009. Úhrady týchto faktúr boli vykonávané vo februári 2009 a v októbri 2009, hoci v októbri už spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. neexistovala. Niektoré faktúry boli hradené zápočtom. Ďalej bolo preukázané, že nehnuteľnosť, v ktorej sa tovar nachádzal, patrí Hypermarketu Tesco. Spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. od RODUR, s.r.o. neprijala žiadne platby týchto faktúr, v celej výške sa pohľadávky započítali. Bývalý konateľ v súčasnosti už neexistujúcej spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. U. B. uviedol, že táto spoločnosť spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nič nedodala, žiadne zariadenia ani žiadne práce, túto spoločnosť nepozná. Uviedol, že zmluvu o dodávke zariadenia pre objekt pizzeria Tesco Martin, ani predmetné faktúry nevystavil ani nepodpísal, nikdy nebol konateľom žiadnej spoločnosti, nemá o tom žiadnu vedomosť. Spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. ani AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nepozná. Rovnako nepodpísal ani zmluvu, ani faktúry týkajúce sa dodania zariadenia pre objekt pizzeria Žilina Tesco. Správca dane bral do úvahy aj kontrolné zistenia u daňového subjektu za zdaňovacie obdobie február 2009, ktoré sa týkajú dodania stavby pizzerie PIZZA PAZZA, Hypermarket Tesco Žilina a Martin, pretože dodávané stavby pizzerie a jej zariadenia tvoria jeden funkčný celok existujúcich prevádzok PIZZA PAZZA. Tieto zariadenia existujúcich prevádzok mala nakúpiť spoločnosť RODUR, s.r.o. od dodávateľa AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. ako komplexný predaj pizzerie s dátumom dodania 30.04.2009 a odpočítanie DPH bolo uplatnené v zdaňovacom období máj 2009, ktorá je predmetom tejto kontroly. Samotné už existujúce prevádzky pizzerií v Žiline a Martine, v ktorých sa nachádzalo predmetné zariadenie, boli dodané spoločnosti RODUR, s.r.o. neskôr, ako predmetné zariadenie a to 14.01.2010 a 26.01.2010 od dodávateľa ENAGON, s.r.o.. Zo spoločnosti TESCO STORES SR, a.s. bolo zistené, že v Hypermarkete Tesco Martin bol prvý nájomca od 27.12.2001 spoločnosť DUET MB, s.r.o., druhý nájomca od 15.06.2004 do 15.06.2009 EUROTECH SLOVAKIA, s.r.o. a posledný nájomca od 15.06.2009 do 31.12.2011 RODUR, s.r.o.. V Hypermarkete Tesco Žilina bol prvý nájomca taktiež DUET MB a to od 07.11.2001, ostatní nájomcovia aj obdobia ich nájmu sa zhodovali s prevádzkou v Martine. Konateľ spoločnosti EUROTECH SLOVAKIA, s.r.o. a zároveň RODUR, s.r.o. G. E. uviedol, že stavbu prevádzok odkúpil od spoločnosti ENAGON, s.r.o., ktorá bola realizovateľom stavby. Táto spoločnosť vystavila faktúru až na spoločnosť RODUR, s.r.o., nie na predchádzajúceho prevádzkovateľa. G. E. zároveň uviedol, že prevádzky mu boli odovzdané v roku 2004 v takom stave, v akom ich aj užíval. Toto jeho tvrdenie bolo v rozpore so skutočnosťou, že stavby realizovala spoločnosť ENAGON, s.r.o., ktorá vznikla až 05.04.2008. Konateľ spoločnosti ENAGON, s.r.o. S. W., ktorý predtým tvrdil, že stavebné práce vykonala jeho firma, zmenil výpoveď tak, že spoločnosť ENAGON, s.r.o. mala pohľadávku, ktorý on vložil ako fyzická osoba na prevádzky pizzerií v Martine a v Žiline, a tieto prevádzky táto firma nestavala, do spoločnosti ENAGON, s.r.o. ich vložil on ako fyzická osoba, a on ich odkúpil od ďalšej osoby, meno si však nepamätá. Správca dane poukázal na to, že niektoré súčasti zariadenia pizzerie PIZZA PAZZA Žilina fakturované spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA pre odberateľa RODUR, s.r.o., boli taktiež fakturované spoločnosťou ENAGON, s.r.o. pre spoločnosť RODUR, s.r.o. ako stavebná položka mezonet, niektoré položky zariadenia pizzerie fakturované spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. pre odberateľa RODUR, s.r.o. boli súčasne fakturované aj spoločnosťou ENAGON, s.r.o. pre RODUR, s.r.o. v rámci dodania stavby pizzerie (závesná lampa 48 ks, konštrukcia poschodovej nadstavby). Ďalej vyplynula ďalšia nezrovnalosť, a to, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. fakturovala spoločnosti RODUR, s.r.o. zariadenia pizzerií (tovar), ktorý si vyžadoval montáž. Tento tovar nemohol byť funkčne

užívaný bez jeho zmontovania, resp. osadenia alebo zabudovania do stabilných častí ako súčasť existujúcej stavby, resp. súborov, ktoré vytvárajú funkčný interiér, pritom konateľ spoločnosti RODUR, s.r.o. G. E. uviedol, že tovar dodala spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a montáž tohto tovaru, vrátane stavby zabezpečovala spoločnosť ENAGON, s.r.o., pritom bývalý konateľ ENAGON, s.r.o. S. W. uviedol, že žiadnu stavbu pizzerií PIZZA PAZZA v Žiline a v Martine nedodával, ale iba vystavil odberateľskú faktúru pre spoločnosť RODUR, s.r.o. na základe pohľadávky, ktorú vložil ako fyzická osoba do spoločnosti ENAGON, s.r.o.. To, že spoločnosť ENAGON, s.r.o. nemohla vykonávať akúkoľvek montáž tovarov dodaných spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. pre RODUR, s.r.o. potvrdzuje aj vyjadrenie konateľa spoločnosti RODUR, s.r.o., že v období prebratia prevádzok v roku 2004 sa dohodli s Ing. L. Q. ako konateľom spoločnosti DUET MB, že prefinancovanie stavieb bude až v období roku 2009 a 2010 a stavby týchto pizzerií v Martine a v Žiline mu boli odovzdané v roku 2004 v takom stave, v akom sa nachádzajú teraz s malými úpravami v jeho réžii. Ďalej bolo preukázané, že dodanie zariadenia pizzerií v Žiline a v Martine dodávateľom H.T.KOV, s.r.o. pre odberateľa AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nebolo preukázané, čo znamená, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, a preto ho nemohla ďalej previesť na kupujúceho spoločnosť RODUR, s.r.o.. Tým nebola splnená podmienka dodania tovaru zo strany AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a následného vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH. Čo sa týka vykonania dokazovania vo vyrubovacom konaní, bol vykonaný výsluch svedka Ing. J. D., konateľa spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. Svedok uviedol, že nakoľko on osobne je znalcom v znaleckej organizácii Credit KB, a.s., vyhotovil si pre vlastné účely 09.08.2008 informatívny znalecký posudok vo veci stanovenia všeobecnej hodnoty majetku Pizzeria Restaurant PIZZA PAZZA v Žiline, ako aj v Martine, a to na informatívne účely bez pečiatky a znaleckej doložky. Kúpna cena bola stanovená dohodou v zmysle zákona o cenách. Čo sa týka skladovania predmetného zariadenia uviedol, že k pohybu zariadenia pred kúpou spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. ani po kúpe spoločnosťou RODUR, s.r.o. nedošlo, a stále sa využívalo v priestoroch pizzerií Tesco. Vyjadrenie Ing. D. o tom, že v priestoroch Tesco Žilina a Martin spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. vlastnila zariadenie týchto pizzerií je v protiklade so svedeckou výpoveďou U. B., konateľa spoločnosti H.T.KOV Košice. Čo sa týka dokazovania vo vzťahu k cene dodávky zariadení pizzerií, správca dane poukázal na to, že znalec Ing. J. D. nie je znalcom v odbore podnikové hospodárstvo, odvetvie oceňovanie a hodnotenie podnikov, a preto správca dane predložené znalecké posudky vypracované znaleckou organizáciou Credit KB, a.s. spochybnil. Dôvodom bolo aj to, že Ing. J. D. by mal byť vylúčený zo znaleckej činnosti pre jeho pomer k veci. Predložené znalecké posudky vyhodnotil tak, že boli vyhotovené účelovo, z dôvodu ich nezrovnalostí, ktoré sa týkali dátumu vyhotovenia a osôb, ktoré im vyhotovili, a pre ktoré boli určené a poukázal na skutočnosť, že v zmysle § 11 ods. 3 zákona č. 382/2004 Z.z. znalec zapísaný v zozname nesmie vykonať úkon v odbore alebo odvetví, v ktorom nie je zapísaný. Ďalej konštatoval, že nebol dôvod vypracovávať znalecké posudky, nakoľko pri nákupe zariadenia spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. bola dohodnutá kúpnopredajná cena na základe faktúr od spoločnosti H.T.KOV, s.r.o.. Ďalej správca dane poukázal na informáciu z regionálneho úradu verejného zdravotníctva, podľa ktorej spoločnosť RODUR, s.r.o. nikdy nepodala žiadnu žiadosť na uvedené štátne orgány o uvedenie priestorov pizzerie v Martine a v Žiline do prevádzky. Z výsluchu konateľa daňového subjektu ďalej vyplývalo, že zariadenie pizzerií sa využívalo spoločnosťami G. E. od roku 2004 a disponoval ním ako vlastník. Od spoločnosti EUROTECH SLOVAKIA, s.r.o. pri prevzatí týchto pizzerií sa neuskutočnilo žiadne fyzické prevzatie zariadení vzhľadom k tomu, že G. E. bol konateľom spoločnosti EUROTECH SLOVAKIA, s.r.o. a RODUR, s.r.o. K odovzdaniu a prevzatiu zariadenia došlo už v januári 2008 a spoločnosť RODUR, s.r.o. využívala zariadenia pizzerií spoločnosti EUROTECH SLOVAKIA, s.r.o.. Správca dane nemal žiadne dôkazy o tom, že RODUR, s.r.o. v roku 2009 prevádzkovala zariadenia týchto pizzerií a ani o tom, že by v tom istom období mala v prenájme. Správca dane ďalej konštatoval, že je v rozpore so zásadou opatrnosti v podnikateľskej činnosti, aby daňový subjekt prijal majetok vo výške, ako je uvedené na sporných faktúrach len na základe vystavených faktúr, v ktorých nie sú uvedené jednotkové ceny jednotlivých druhov majetku. Konanie daňového subjektu RODUR, s.r.o. pri obstaraní majetku od spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. je v rozpore so zásadou opatrnosti podnikateľskej činnosti, keď majetok, ktorý bol podľa vyjadrenia G. E. v zápisnici zo dňa 26.05.2015 v používaní od roku 2001, v roku 2009 obstaral len na základe faktúr, ktoré neobsahovali ocenenie jednotlivých častí majetku.

2. Čo sa týka právneho posúdenia, správca dane dospel k záveru, že žalobcovi nevznikol pri faktúrach č. 290000006 zo dňa 30.04.2009 a č. 290000007 zo dňa 30.04.2009 od spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH. Daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona ako podmienka práva odpočítať daň v obchodnom vzťahu medzi týmito spoločnosťami nenastala. Spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nenadobudla od spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. právo nakladať s tovarom ako vlastník, a preto toto právo nemohla ďalej previesť na kupujúceho spoločnosť RODUR, s.r.o. Týmto nebola splnená podmienka dodania tovaru zo strany spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a následného vzniku daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona. Daňový subjekt tým, že si z vyššie uvedených faktúr odpočítal daň pri fakturovanom tovare, ktorý mu mal byť dodaný a pri ktorom nevznikla daňová povinnosť (fakturácia medzi spoločnosťami nebola podložená existenciou vlastníckeho práva k tovaru, čo je podmienka pre dodanie tovaru), porušil § 49 ods. 1, 2 písm. a/ Zákona o DPH v nadväznosti na § 19 ods. 1 citovaného zákona, preto mu nebol uznaný nárok na odpočítanie dane celkom po opakovanej kontrole 357 211,20 €. Daňový subjekt počas výkonu opakovanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepredložil okrem dvoch dodávateľských faktúr od dodávateľa AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. žiadne ďalšie dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno a právne relevantným spôsobom nepreukázal prijatie majetku deklarovaného v týchto faktúrach, v ktorých vierohodnosť a pravdivosť bola správcom dane spochybnená. Správca dane nadobudol vážne pochybnosti o pravdivosti, hodnovernosti predložených dokladov vo forme predložených faktúr a tieto neuznal ako relevantné, keďže daňový subjekt ich hodnovernosť nepreukázal a neodstránil pochybnosti. Následne žalovaný predmetné rozhodnutie na základe odvolania žalobcu potvrdil.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že rozhodnutie žalovaného a aj rozhodnutie správcu dane považuje za nezákonné. Správny súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnym záverom správcu dane ako aj žalovaného. Poukázal na to, že skutočnosť, že zariadenia pizzerií materiálne existujú, sama o sebe nepostačuje na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 Zákona o DPH. Táto skutočnosť v danom prípade nebola sporná. Sporným zostalo, či jednotlivé plnenia podľa sporných faktúr dodala práve spoločnosť uvedená na týchto faktúrach, a to AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. Z rozsiahleho šetrenia bolo zistené, že plnenie na základe týchto faktúr medzi dodávateľom AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a daňovým subjektom RODUR, s.r.o. nebolo reálne. Nereálne nebolo len toto plnenie, ale aj plnenie na predchádzajúcom stupni, a to medzi spoločnosťami H.T.KOV, s.r.o. a spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. - dodávateľa žalobcu. Mechanizmus uplatňovania práva na odpočítanie dane spočíva v tom, že odberateľ si môže odpočítať daň, ktorá sa viaže ku konkrétnej dodávke, pri ktorej vznikla daňová povinnosť u jeho dodávateľa. Dokladom o daňovej transakcii je faktúra, ktorá označuje osoby, ktoré sa tejto transakcie zúčastnili. Pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty je potrebné, aby boli splnené dve základné podmienky, a to materiálna podmienka na odpočítanie DPH, a to či došlo k dodaniu tovaru a vzniku daňovej povinnosti podľa Zákona o DPH konkrétne zdaniteľnej osobe uvedenej na faktúre a formálna podmienka, t.j. existencia faktúry s náležitosťami faktúry v zmysle Zákona o DPH. V danom prípade nebola splnená ani jedna z týchto podmienok.

4. Vo vzťahu ku konkrétnym žalobným námietkam správny súd uviedol: Čo sa týka námietky prekážky právoplatne rozhodnutej veci, uviedol, že správca dane postupoval podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku, teda vyrubil daň a rozdiel dane oproti už vyrubenej dani. Toto ustanovenie priamo predpokladá, že bolo vydané skoršie rozhodnutie o vyrubení dane (§ 68 ods. 4 písm. a/ Daňového poriadku) a novým rozhodnutím sa táto daň nanovo vyrubí bez toho, aby došlo k zrušeniu predchádzajúceho rozhodnutia, aj keby bolo právoplatné. V danom prípade správca dane rozhodnutím zo dňa 19.10.2009 vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za máj 2009 vo výške 64,38 € a novým rozhodnutím zo dňa 22.06.2015 vyrubil nový rozdiel DPH, nepriznal mu nadmerný odpočet a vyrubil daň v novej výške. V súlade s § 68 ods. 6 Daňového poriadku vo výroku zároveň určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu, ktorý si daňový subjekt uplatnil v daňovom priznaní z 24.06.2009, ďalej sumu nadmerného odpočtu, ktorú správca dane uznal v pôvodnom rozhodnutí z roku 2009 a DPH zistenú správcom dane

po opakovanej daňovej kontrole, čo po nepriznaní nadmerného odpočtu 356 831,27 € tvorí rozdiel dane na úhradu určený v prvostupňovom správnom rozhodnutí.

5. Ďalej vyhodnotil, že námietka žalobcu, že rozhodnutie o priznaní nároku ako výsledok riadnej daňovej kontroly nie je rozhodnutím, ktorým správca dane daň vyrubuje, je nedôvodná. Rozhodnutie zo dňa 19.10.2009 - dodatočný platobný výmer podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2009 v sume 64,38 €, a ktorý tvorí súčasť správneho spisu, bolo vydané podľa § 44 ods. 6 písm. b/ zákona č. 511/1992 Zb. a je dodatočným platobným výmerom, ktorým bol vyrubený rozdiel DPH, teda ide o rozhodnutie, ktorým bola daň vyrubená. Samotný § 44, podľa ktorého bolo rozhodnutie vydané, má marginálny nadpis „vyrubenie dane alebo rozdielu dane“. Rozhodnutím zo dňa 22.06.2015 bolo vydané nové rozhodnutie o vyrubení dane z pridanej hodnoty oproti pôvodnému rozhodnutiu, ktorým bola platiteľovi vyrubená DPH, a preto je splnená podmienka § 68 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 165b ods. 1 Daňového poriadku.

6. K námietke nezákonnosti opakovanej daňovej kontroly, správny súd uviedol, že opakovaná daňová kontrola bola vykonávaná podľa zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov. Jej predmetom boli nové skutočnosti vyplývajúce jednak z protokolu o opakovanej daňovej kontrole, z dožiadania správcu dane zo dňa 30.11.2011, z ktorého vyplýva, že bolo potrebné preveriť nové otázky a nové skutkové okolnosti a taktiež z ústneho pojednávania zo dňa 09.10.2012. Pri opakovanej daňovej kontrole správca dane nepreveroval fyzickú existenciu predmetných prevádzok, ktoré preverenie bolo predmetom riadnej daňovej kontroly. Preveroval dodanie tovaru na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca, a to medzi subdodávateľom H.T.KOV, s.r.o. dodávateľovi AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., ako aj užívanie prevádzok pizzerií v Žiline a v Martine jednotlivými podnikateľskými subjektmi od roku 2001. Z obsahu zaslaného dožiadania Daňového úradu Žilina I pri opakovanej daňovej kontrole vyplývajú nové otázky a preverované skutočnosti, ktoré neboli pri riadnej kontrole preverované a zisťované. Pri riadnej kontrole bol preverovaný iba najbližší dodávateľ, a to najmä vzhľadom na vystavenú odberateľskú faktúru pre RODUR, s.r.o. Mal za to, že nové skutočnosti nemusia obligatórne vyplývať z oznámenia o zahájení opakovanej daňovej kontroly, najmä keď tieto nové skutočnosti majú byť opakovanou daňovou kontrolou riadne objasnené. Bola preto nedôvodná aj námietka, že pri zahájení opakovanej daňovej kontroly neexistovali žiadne nové skutočnosti, nakoľko tieto správca dane zisťoval a preveroval až počas jej výkonu. Okrem toho s námietkou nezákonnosti opakovanej daňovej kontroly sa vysporiadal už Krajský súd v Žiline v rozsudku sp.zn. 21S/72/2013, keď konštatoval, že § 15b zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov nebol porušený a správca dane postupoval podľa § 15b ods. 1 písm. c/ citovaného zákona. Ak by krajský súd mal za to, že opakovaná daňová kontrola je nezákonná, nezrušil by druhostupňové správne rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu a procesných väd pri výsluchu svedka.

7. Ďalšia námietka sa týkala hmotnoprávneho posúdenia nároku na vrátenie nadmerného odpočtu z pohľadu existencie materiálneho plnenia a spočívala v tom, že zariadenia boli využívané už pred kúpou zariadení žalobcom, ale nie titulom kúpy, ale právom ich užívania. Tiež žalobca poukázal na rozpor medzi tvrdením žalovaného, ktorý skutočnosť dodania tovarov žalobcovi nespochybnil a správcu dane, ktorý tvrdil, že zariadenia neboli žalobcovi dodané. K tomu správny súd uviedol, že z rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že G. E. ako konateľ žalobcu v zápisnici z pojednávania zo dňa 26.03.2012 uviedol, že montáž zariadení vrátane dodania stavby zabezpečovala spoločnosť ENAGON, s.r.o. v januári 2010. Teda zariadenia, ako aj stavba samotnej pizzerie, pred týmto dátumom podľa tvrdenia žalobcu mohli byť síce nakúpené, ale nemali byť namontované, a teda ani funkčné. Bolo však nesporne preukázané, že obidve pizzerie slúžili svojmu účelu a poskytovali služby už od roku 2004 v nezmenenom stave. Uvedené tvrdenie žalobcu bolo v priamom rozpore s jeho ďalším tvrdením, že v apríli 2009 mali byť dodané jednotlivé tovary dodávateľom AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. práve pre žalobcu ako odberateľa, keď jednotlivé zariadenie pizzerií bolo v stavbách pizzerií zabudované už dávno predtým a samotný žalobca nebol vlastníkom stavby pizzerií, do ktorej mali byť jednotlivé tovary namontované. Pritom je právne irelevantné, že jednotlivé tovary fakticky užíval ako prevádzkovateľ pizzerií, keďže nebolo preukázané, že by ich užíval na základe akéhokoľvek právneho titulu. Samotný prevod

vlastníckeho práva, ako ho uvádza žalobca (H.T.KOV, s.r.o. > AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. > žalobca), vôbec nebol medzi jednotlivými subjektmi preukázaný ani z pohľadu súkromného práva, t.j. Obchodného zákonníka, keďže nebolo preukázané vlastnícke právo prvého domnelého vlastníka spoločnosti H.T.KOV, s.r.o.. Súd uviedol, že z pohľadu odpočítania dane však nie je podstatný samotný moment prevodu vlastníckeho práva, ale musí byť preukázaná existencia dodania tovaru zo strany spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a následný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 Zákona o DPH. Tá skutočnosť, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastník, a preto toto právo nemohla ďalej previesť na kupujúceho - žalobcu, bola preukázaná viacerými dôkazmi, napr. výsluchom bývalého konateľa spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. U. B..

8. Súd ďalej uviedol, že ďalším dôvodom nesplnenia podmienok na odpočet DPH okrem vyššie uvedenej materiálnej podmienky je i tá skutočnosť, že skúmané faktúry nemali náležitosti podľa § 71 ods. 2 písm. g/ Zákona o DPH v znení účinnom ku dňu ich vystavenia.

9. V oboch faktúrach č. 290000006 aj 290000007 bolo ako označenie dodávky uvedené komplexný predaj pizzerie Žilina, resp. pizzerie Martin podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú prílohu tejto faktúry. Súčasťou oboch týchto faktúr bol zoznam majetku ako náhrada dodacieho listu: pizzeria Žilina a pizzeria Martin. Jednotlivé tovary v zozname boli uvedené ich názvom a počtom kusov bez jednotkovej ceny. Zoznam majetku teda nemal pri jednotlivých tovaroch uvedené náležitosti v zmysle § 71 ods. 2 písm. g/ Zákona o DPH, a preto sa základ dane uvedený na jednotlivých faktúrach nedá porovnať s cenami jednotlivých tovarov podľa dodacích listov, resp. zoznamov majetku, najmä či súčet cien jednotlivých tovarov bez DPH súhlasí so základom dane uvedeným na jednotlivých faktúrach. Takýto dodací list nemá vypovedaciu hodnotu a jednotlivé faktúry potom nie sú spôsobilé byť formálnymi dokladmi umožňujúcimi odpočítanie DPH.

10. K námietke, že správca dane vyhodnotil, že zariadenia žalobcovi neboli dodané a žalovaný túto skutočnosť nespochybnil, súd uviedol, že je taktiež nedôvodná, pretože z obsahu jednotlivých rozhodnutí správnych orgánov vyplýva, že oba správne orgány nespochybnili materiálnu existenciu jednotlivých tovarov, ani ich využívanie v pizzeriách Martin a Žilina, avšak spochybnili dodanie týchto tovarov práve spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. ako dodávateľa uvedeného na jednotlivých faktúrach. Teda ak prvostupňový správny orgán v rozhodnutí uviedol, že zariadenia neboli žalobcovi dodané, z kontextu vyplýva, že zariadenia neboli žalobcovi dodané práve dodávateľom AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o.

11. K námietke týkajúcej sa vyhodnotenia svedeckej výpovede svedka Kotúča, ktorý je podľa názoru žalobcu nehodnoverným svedkom, správny súd uviedol, že správca dane vyhodnotil všetky vykonané dôkazy samostatne a aj vo vzájomných súvislostiach. Teda aj svedecká výpoveď svedka U. B. bola vyhodnotená týmto spôsobom. Správca dane nezistil dôvody nedôveryhodnosti tohto svedka. Len samotné konštatovanie svedka, že nie je konateľom spoločnosti H.T.KOV, s.r.o., Košice neznamená jeho nedôveryhodnosť. Svedčí len o jeho subjektívnom postoji a jeho informovanosti o právnych a obchodných pomeroch tejto spoločnosti, pričom z jeho svedeckej výpovede jednoznačne vyplynulo, že nemal žiadnu vedomosť nielen o obchodných transakciách medzi touto spoločnosťou a dodávateľom AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., ale dokonca ani o tom, že je konateľom tejto spoločnosti. Pokiaľ U. B. nemal vedomosť o tom, že je konateľom akejkoľvek spoločnosti, nie je možné vyhodnotiť jeho výpoveď ako tendenčnú či nepravdivú len z toho dôvodu, že toto svoje presvedčenie pred správcom dane aj vyslovil.

12. Čo sa týka ďalšej námietky týkajúcej sa tvrdenia, že žalobca nevedel o podvodnom konaní svojich dodávateľov, resp. s vynaložením primeraných opatrení v rámci kúpy tovaru o nich vedieť nemohol, k tomu súd uviedol, že správca dane nezaložil svoje rozhodnutie na tvrdení, že žalobca mal podvodne konať, resp. sa zúčastniť na podvodnom konaní svojich dodávateľov, resp. subdodávateľov v konkrétnom reťazci dodávok. Preto všetky úvahy v súvislosti s plnením, ktoré je možno zasiahnuté podvodom, sú právne irelevantné. Ani námietka, že v čase užívania bolo zariadenie odkúpené

spoločnosťou H.T.KOV, s.r.o., následne spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., ktorý ako vlastník odpredával zariadenie prevádzok žalobcovi, neobstojí. Poukázal na to, že nebolo preukázané, že by spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. od kohokoľvek odkúpila zariadenia pizzerií, a teda nemohla prenechať vlastnícke právo spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., ktorá potom nemohla dodať tovar žalobcovi. Samotné užívanie prevádzok žalobcom nemá vplyv na splnenie podmienok na uznanie odpočítania DPH, ide o súkromnoprávny vzťah medzi ním a skutočným vlastníkom tovarov v prevádzkach, ktoré žalobca užíval.

13. Ďalšou námietkou bolo nedostatočne vykonané dokazovanie, ktoré nariadil krajský súd vo vzťahu k cene dodávky, ktorá bola fakturovaná, a taktiež k skladovaniu zariadenia. K nedôvodnosti tejto námietky súd uviedol, že všetky dôkazy vykonané počas opakovanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania jednoznačne preukázali právny názor žalovaného a správcu dane. Cena dodávky nebola po formálnej stránke riadne špecifikovaná vo faktúrach a dodacích listoch (v zoznamoch majetku pizzeria Žilina a Martin), preto už z formálneho hľadiska nie je možné odpočítať DPH z týchto faktúr. Samotné zisťovanie ceny dodávky je podľa názoru súdu v tomto štádiu konania už nadbytočné, pretože cena dodávky bola uvedená vo faktúrach, čo nebolo medzi účastníkmi sporné, a preto nie je potrebné osobitne výšku ceny skúmať. Ak by aj bolo preukázané, že výška ceny dodávky bola nadhodnotená, nič to nemení na právnom posúdení veci.

14. Rovnaký právny názor súd zaujal aj pri skutkovej otázke skladovania zariadení jednotlivých pizzerií. Svedok Ing. J. D. tvrdil, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. mala zariadenia uložené od ich nákupu v roku 2008 a 2009 až po ich predaj spoločnosti RODUR, s.r.o. v apríli 2009 v pizzeriách v Martine a v Žiline. Toto tvrdenie však nebolo preukázané a jej dokonca v rozpore s vykonaným dokazovaním, pretože podľa tvrdenia konateľa žalobcu G. E. pizzerie užíval a prevádzkoval už od roku 2004 v podstate v nezmenenom stave, pritom bez jednotlivých zariadení pizzerií, ako sú uvedené v zozname majetku pizzerií Žilina a Martin, by nebolo vôbec možné pizzerie prevádzkovať. Napr. bez pece s komínom, ktorá tvorila jednu položku zo zoznamu majetku pizzeria Žilina, nebolo možné vôbec reálne vykonávať činnosť pizzerie. K tejto námietke uviedol, že daňový subjekt týmto svojím návrhom na dokazovanie negoval svoje vlastné tvrdenie o prevádzkovaní pizzerií od roku 2004 a v konečnom dôsledku žiadal preverovať okolnosti, ktoré súčasne smerovali proti jeho vlastnému tvrdeniu. Takýto postoj žalobcu jednoznačne svedčí len o účelovosti tejto námietky v tom zmysle, že žalobca, v snahe spochybniť dokazovanie žalovaného, namietal nepreverenie jednotlivých položiek v zozname majetku pizzerií Žilina a Martin, hoci samotné skladovanie týchto položiek, ktoré malo byť takto skúmané, naopak konateľ žalobcu de facto vyvrátil.

15. Vo vzťahu k poslednej námietke - nepripojenie administratívneho spisu z výkonu riadnej daňovej kontroly správny súd uviedol, že daňový subjekt má právo podľa § 23 ods. 1, 2 Daňového poriadku nazerať do spisu, robiť výpisy alebo fotokópie. Takéto konkrétne úkony žalobca nepožadoval (žiadal pripojiť administratívny spis), preto žiadne jeho procesné právo nebolo formálne porušené. Okrem toho ani materiálne nedošlo k ujme žalobcu, že by nedisponoval dôkazmi alebo podkladmi pre vydanie napadnutého rozhodnutia, pretože výsledky a podklady riadnej daňovej kontroly boli uvedené vo výstupe z nej, a to v Protokole o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 694/320/96143/2009/Cise zo dňa 29.09.2009 na dani z pridanej hodnoty za máj 2009, ktorá začala 12.08.2009. Tento protokol je súčasťou správneho spisu. Súčasťou správneho spisu je tiež aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina 1 - dodatočný platobný výmer č. 694/230/102115/09/Jan zo dňa 19.10.2009, ktorý bol vydaný po jej ukončení v zmysle § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Daňový subjekt mal teda všetky relevantné informácie a podklady na to, aby zistil, čo bolo predmetom riadnej daňovej kontroly začatej dňa 12.08.2009 a ukončenej dňom prerokovania protokolu s kontrolovaným daňovým subjektom dňa 16.10.2009. Preto jeho námietka ohľadne nepripojenia spisu z tejto daňovej kontroly bola neopodstatnená. O náhrade trov konania vo vzťahu k žalobcovi súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP a contrario. Žalobca nebol v konaní úspešný, preto mu súd náhradu trov konania nepriznal. Vo vzťahu k žalovanému rozhodol podľa § 168 SSP a contrario tak, že ani žalovanému náhradu trov konania nepriznal, pretože nedošlo k podmienkam na výnimočné priznanie trov žalovanému.

II.

Kasačná sťažnosť

16. Proti predmetnému rozsudku podal sťažovateľ - žalobca z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci v zákonom stanovenej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou sa domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie orgánu verejnej správy zruší vec mu vráti na ďalšie konanie.

17. Právny záver súdu, čo do vyslovenia, že po existencii právoplatného rozhodnutia o priznaní nároku, ako výsledku riadnej daňovej kontroly, bez jeho zrušenia, môže dôjsť k vydaniu nového rozhodnutia o vyrubení dane, čím je splnená zákonná podmienka § 68 ods. 5 zákona č. 653/2009 Z.z. v platnom znení, je nesprávny. Predmetom riadnej daňovej kontroly, následne aj opakovanej daňovej kontroly, bolo preverovanie dodržiavania ustanovení zákona č. 222/2004 Z.z. v platnom znení pre rozhodovanie o priznaní, resp. nepriznaní žalobcom uplatneného práva na nadmerný odpočet podľa § 79 citovaného zákona. Zákonom priznané právo bolo žalobcom uplatnené v podanom daňovom priznaní za uvedené zdaňovacie obdobie a jeho oprávnenosť bola deklarovaná Rozhodnutím č. 694/230/102115/09/Jan zo dňa 19.10.2009, ktorého následkom bolo uspokojenie tohto práva vyplatením nadmerného odpočtu žalobcovi zo štátneho rozpočtu, ktorý predstavuje prevýšenie celkovej výšky odpočítateľnej dane nad celkovou výškou dane. Pre naplnenie súdom tvrdenej podmienky by predmetom rozhodovania po riadnej daňovej kontrole muselo byť rozhodnutie, ktorým by sa rozhodovalo o povinnosti žalobcu. Takýmto predpokladom je len existencia rozhodnutia o vyrubení dane, ktorým sa zakladá nový stav - vyrubenie dane s povinnosťou jej odvedenia do štátneho rozpočtu. Uvedený stav môže nastať:

- ak vznikne daňová povinnosť po riadnej daňovej kontrole oproti podanému daňovému priznaniu,
- ak po opakovanej daňovej kontrole dôjde rozhodnutím k dorubeniu dane oproti rozhodnutiu o vyrubení dane ako výsledku riadnej daňovej kontroly.

18. Druhým predpokladom pre správnosť tvrdenia súdu, teda existencia vyrubenia dane oproti vyrubenej dani, je existencia daňového priznania s uplatnením nároku na nadmerný odpočet, ktorého oprávnenosť by bola skúmaná v rámci riadnej daňovej kontroly, s vyslovením jeho nepriznania z dôvodov nesplnenia zákonom uložených podmienok a následného uloženie povinnosti odvedenia dane do štátneho rozpočtu. Rozhodnutie č. 694/230/102115/09/Jan zo dňa 19.10.2009, označené ako dodatočný platobný výmer, nie je rozhodnutím ktorým správca daň vyrubil, ale je rozhodnutím ktorým rozhodoval o zákonom práve žalobcu, ktoré žalobca uplatnil podaním daňového priznania. Rozhodnutím vydaným po riadnej daňovej kontrole došlo k určaniu rozdielu vo výške 64,38 € medzi uplatneným právom a právom priznaným správcom vo výške 356 831,27 €, ktorá suma nepredstavuje dorub dane - povinnosť jej odvedenia do štátneho rozpočtu, ale pohľadávku voči štátnemu rozpočtu, ktorá jeho vyplatením zanikla.

19. Rozhodnutie o priznaní práva uplatneného žalobcom podaním daňového priznania (nadmerný odpočet) nie je možné stotožňovať s rozhodnutím o uložení daňovej povinnosti, nakoľko rozhodnutie, ktorým sa určuje daňová povinnosť vo forme dorubu je rozhodnutím konštitutívnym zakladajúcim novú právnu situáciu - povinnosť odvodu do štátneho rozpočtu. Súčasne rozhodnutie, ktorým došlo k potvrdeniu oprávnenosti nároku na nadmerný odpočet je rozhodnutím deklaratórnym. Tvrdenie súdu, že je splnená podmienka upravená v § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v platnom znení, je teda nesprávne z dôvodu: neexistencie rozhodnutia správcu dane o vyrubení dane z riadnej daňovej kontroly, nakoľko jej výsledkom bolo právoplatne rozhodnuté o práve žalobcu a nie povinnosti, existencie právoplatného rozhodnutia o priznaní nadmerného odpočtu (deklarovanie existujúceho práva), zániku pohľadávky žalobcu vyplatením nadmerného odpočtu zo štátneho rozpočtu, teda uspokojenie práva deklarovaného žalobcom, za danej situácie je potrebné vysloviť, že nárok de facto neexistuje, a to až do doby kedy právoplatné rozhodnutie z riadnej daňovej kontroly, ktorým bol nárok priznaný a vyplatený, cez inštitút mimoriadnych opravných prostriedkov nebude zrušené, čím sa obnoví samotná existencia pôvodne deklarovaného nároku žalobcu v daňovom priznaní, iba za daného procesného stavu je možné opätovne pristúpiť k skúmaniu splnenia zákonných podmienok, na podklade ktorých je možné vysloviť nepriznanie práva a následné uloženie povinnosti finančného vysporiadania voči štátnemu rozpočtu, ktoré predstavuje rozdiel sumy voči uplatnenému nároku podľa § 79 zákona č. 222/2004 Z.z. v platnom znení podaním daňového priznania.

20. V prípade opakovanej daňovej kontroly, ktorej výsledkom je opätovné rozhodovanie o právoplatne priznanom subjektívnom práve, je založená prekážka právoplatne rozhodnutej veci, ktorá zakladá nevyhnutnosť postupu podľa § 75 zákona č. 563/2009 Z.z. v platnom znení. Potom rozhodnutiu, ako výsledku opakovanej daňovej kontroly o nepriznaní nároku práva na nadmerný odpočet, musí predchádzať zrušenie existujúceho právoplatného rozhodnutia.

21. Záver súdu, že zákon neobsahuje obligatórnu úpravu označenia nových skutočností je pre zákonnosť výkonu opakovanej daňovej kontroly nesprávny. Existencia nových skutočností musí byť zrejماً z oznámenia, pričom následným preverením v rámci výkonu opakovanej daňovej kontroly tieto buď založia oprávnenosť, resp. neoprávnenosť uplatneného práva. Pre posúdenie zákonnosti opakovanej daňovej kontroly je rozhodujúce vymedzenie jej rozsahu, tzn. vymedzenie nových skutočností, ktoré majú mať vplyv na výsledok kontroly a následného rozhodnutia vo veci. Vo vzťahu k novým skutočnostiam musí ísť o skutočnosti a dôkazy, ktoré nemohli byť bez zavinenia správcu dane uplatnené počas výkonu daňovej kontroly a ktoré zohľadňujú pochybnosti u správcu dane. Oznámenie dôvodov začatia výkonu opakovanej daňovej kontroly je nevyhnutné vo vzťahu kontroly zo strany daňového subjektu, čo predovšetkým vyplýva zo zásady vzájomnej súčinnosti správcu dane a daňového subjektu. Pre výkon opakovanej daňovej kontroly potom ide o skutočnosti, ktoré sa vecne zhodujú s jednou z podmienok obnovy konania, nakoľko platí, že zákaz opakovanej daňovej kontroly spočíva na prezumpcii správnosti a úplnosti postupu správcu dane pri výkone riadnej daňovej kontroly.

22. Opakovanou daňovou kontrolou podľa názoru sťažovateľa nie je možné konvalidovať pochybenia správcu dane pokiaľ skutočnosti vo vzťahu k predchádzajúcim článkom nepreverenil, ktoré existovali už v čase výkonu riadnej daňovej kontroly. Riadna daňová kontrola podľa Protokolu z riadnej daňovej kontroly č. 694/320/96143/2009/Cise zo dňa 29.09.2009 bola vykonaná v rozsahu: „Daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. v platnom znení o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov - máj 2009“. Opakovaná daňová kontrola podľa Protokolu č. 9500403/5/2928397/2012 zo dňa 12.10.2012 bola vykonaná v rozsahu: „Daň z pridanej hodnoty podľa zákona č. 222/2004 Z.z. v platnom znení o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov - máj 2009“.

23. Znenie § 15 zákona č. 511/1992 Zb. v platnom znení, ktorý sa vzťahuje aj na výkon opakovanej daňovej kontroly, explicitne definuje určujúce parametre pre výkon opakovanej daňovej kontroly, a to vymedzenie jej rozsahu a cieľa, čo zakladá povinnosť správcu uviesť skutočností, ktoré majú byť jej predmetom a nie iba uvedenie rozsahu činnosti ktorú správca dane ide vykonávať. Pokiaľ správca dane dostatočným spôsobom nevymedzí okruh nových skutočností, zvyšuje sa pravdepodobnosť jeho zásahu do práv a slobôd daňového subjektu, čo pri naplnení istej miery intenzity môže viesť k ich porušeniu. Poukázal v tomto smere na nález ÚS SR č. 314/20015 a na nález Ústavného súdu Českej republiky sp.zn. II. ÚS 334/02 z 13.05.2003.

24. Tvrdenie súdu je v samotnom rozpore a vyslovením súdu v pôvodnom zrušujúcom rozsudku sp.zn. 21S/72/2013, v ktorom je len uvedené: „Ako nedôvodnú súd vyhodnotil námietku žalobcu vo vzťahu porušeniu § 15b zákona č. 511/1992 Zb. Správca dane postupoval podľa § 15b ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/1992 Zb., z ktorého vyplýva, že opakovaná daňová kontrola sa môže vykonať aj na podnet daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.“ Uvedené však neznamená že predmetom súdneho prieskumu bolo preskúmanie námietok týkajúcich sa samotného rozsahu nezákonnosti postupu vo vzťahu k označeniu nových skutočností, ktoré mali založiť oprávnenie na výkon opakovanej daňovej kontroly. Súd v rozsudku konštatoval iba zákonnosť vo vzťahu k existencii podnetu DR SR pre samotný výkon opakovanej daňovej kontroly, ktorý je jedným zo základných predpokladov pre jej zahájenie, avšak za predpokladu splnenia ďalších zákonných podmienok.

25. Zákonné ustanovenie (§ 23 zákona č. 563/2009 Z.z.), na ktoré súd poukazuje, upravuje procesné právo daňového subjektu v rozsahu práva nahliadania do spisov týkajúcich sa jeho daňových povinností. Využitie práva nahliadnutia do spisu predovšetkým predpokladá, že spis sa bude nachádzať u správcu, ktorý vykonáva opätovnú kontrolu, a teda aj tento spis musí byť súčasťou spisu daňového subjektu,

týkajúceho sa opakovanej daňovej kontroly (tej istej dane za to isté zdaňovacie obdobie). Jeho pripojenie bolo nevyhnutné pre preverenie a porovnanie rozsahu výkonu riadnej a opakovanej kontroly, práve z pohľadu vznášania prípadných námietok nezákonnosti. Zo znenia označeného zákonného ustanovenia nevyplýva požiadavka podania žiadosti zo strany daňového subjektu pre uplatnenie tohto práva, teda tak, ako je to výslovne upravené pre účely vyhotovenia kópii z administratívneho spisu. Požiadavka na pripojenie administratívneho spisu, ktorý mal byť súčasťou spisu z opakovanej daňovej kontroly, bola vznesená práve pre účely uplatnenia tohto práva, nakoľko vznášať požiadavku nahliadnutia do spisu bez jeho existencie sa miňa samotnej logike. Žalobca tvrdí, že nepripojením administratívneho spisu z riadnej daňovej kontroly, ktorý súvisí s výkonom opakovanej daňovej kontroly, došlo k porušeniu zákonom priznaného práva. Tvrdenie súdu, že žalobcovi bol známy výstup z protokolu je irelevantný, nakoľko protokol je len podkladom pre rozhodnutie vo veci, pričom až samotným rozhodnutím dochádza k uloženiu povinností.

26. Pojem „dodávka tovaru“ pre účely DPH neodkazuje na prevod vlastníctva spôsobmi upravenými vnútroštátnym právom, ale predstavuje každý prevod hmotného majetku jednou stranou, ktorá opravní druhú stranu fakticky s ním nakladať, potom prípadná absencia právnej dispozície s majetkom nemôže vylúčiť dodanie tovaru podľa príslušného článku šiestej smernice. Dodávateľ zariadení oprávnil žalobcu nakladať s nimi ako vlastníka, ktorý ich použil pre účely svojich zdaniteľných plnení - na výkon ekonomickej činnosti. Týmto dňom dodané zariadenia zaradil žalobca do majetku spoločnosti. Pokiaľ ide o vecné podmienky požadované na vznik práva na odpočet, zo znenia šiestej smernice vyplýva, že pre priznanie tohto práva je potrebné: aby jednak dotknutá osoba bola zdaniteľnou osobou v zmysle tejto smernice, jednak aby tovar a služby, na základe ktorých vznik toto právo, zdaniteľná osoba využívala na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení a aby tieto tovary alebo služby na vstupe dodala alebo poskytla iná zdaniteľná osoba. Žalobca tvrdí, že pre účely odpočtu dane splnil nielen vecné ale aj formálne podmienky pre priznanie uplatneného práva, nakoľko disponoval faktúrou vystavenou platiteľom, ktorá obsahovala náležitosti daňového dokladu podľa § 74 v spojení s § 71 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., v platnom znení, nakoľko k vystaveným faktúram bol vyhotovený položkový súpis dodaných zariadení a odborné vyjadrenie osoby znalej oceňovania, ktoré má označenie ako ZP, vypracované Ing. J. D.. Ing. J. D. v postavení svedka sa vyjadril, že je znalcom z oboru podnikové hospodárstvo, odvetvie oceňovanie a hodnotenie podnikov, posudok vypracoval pre vlastnú potrebu a tento sa stal podkladom pre stanovenie kúpnej ceny, a to podľa inventárneho súpisu majetku. Podľa citovaných ustanovení potom faktúra spĺňala všetky náležitosti upravené zákonom č. 222/2004 Z.z. v platnom znení, na ktorú sú priamo vzťahujú doklady, a to súpis majetku a ZP (odborné vyjadrenie znalca o stanovení hodnoty jednotlivých zariadení), ktorý konkretizuje jednotlivé položky a teda aj základ pre výpočet DPH. Vyššie uvedené tvrdenia žalobca podporuje judikatúrou ES, a to napr. rozsudok Súdneho dvora EÚ zo dňa 21.06.2012, Mahagében kft a Peter Dávid, C-80/11 a C-142/11, v ktorom sú odkazy na rozsiahlu judikatúru ES napr.: Kittel Halifax, Teleos. Z ustálenej judikatúry vyplýva, že pokiaľ daňový subjekt preukáže nadobudnutie tovaru, teda práva nakladania s ním ako vlastníka, ako skutočnosti zakladajúce nárok na uplatnenie zákonom priznaného práva, tieto nemôže byť svojvôľou správca dane odňaté, a to iba vyslovením, že zariadenia neboli dodané spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o.

27. Žalobca oprávnenosť nároku preukázal nielen tvrdeniami, ale aj dôkazmi preukazujúcimi formálne a súčasne aj vecné podmienky vzniku práva na odpočet dane, a to splnenie podmienky práva nakladania so zariadením ako vlastníka pre účely výkonu svojej ekonomickej činnosti. Výsledkom dokazovania správca dane bolo upretie práva na nadmerný odpočet za dodanie zariadení žalobcovi. Správca dane ustálil záver, ktorý záver si osvojil aj KS Žilina, že tieto nedodala spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., ako zdaniteľná osoba uvedená na faktúrach, nakoľko nebola oprávnená disponovať s týmto tovarom. Z dokazovania predovšetkým vyplynul záver, že zariadenia boli dodané žalobcovi pre účely výkonu jeho ekonomickej činnosti, tieto zariadenia zahrnul do majetku spoločnosti, pričom sám konateľ dodávateľa potvrdil, že má oprávnenie s týmito zariadeniami nakladať ako vlastníka, a teda previesť právo na žalobcu.

28. Výsledok procesu dokazovania vo vzťahu k oprávnenosti nadmerného odpočtu počas výkonu

opakovanej daňovej kontroly bol vyslovený iba v rovine pochybností, ktoré boli odvodené od preverovania spoločností, ktorých obchodné aktivity nemajú žiadny vplyv na vec. Závery boli predovšetkým odvodené z kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie 2010, o ktorom nebolo právoplatne do dnešného dňa rozhodnuté, ktoré rozhodnutie bolo zrušené Rozsudkom NS SR 3Sžf/71/2012 zo dňa 17.09.2013 z dôvodu nesprávneho záveru vo vzťahu k postúpeniu pohľadávok, ktoré postúpenie predchádzalo samotnému dodaniu aj zariadení ku ktorým je skúmaná otázka ich nadobudnutia žalobcom. Skúmanie existencie dodania zariadení medzi spoločnosťou H.T.KOV, s.r.o. a AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a finančného vyrovnania medzi týmito spoločnosťami a spoločnosťou DUET MB, s.r.o. je vo vzťahu k dodaniu zariadení žalobcovi nepodstatné. Rozhodnou skutočnosťou pre uplatnenie práva na nadmerný odpočet bolo preukázanie udelenie oprávnenia žalobcovi nakladať so zariadeniami pre účely výkonu jeho ekonomickej činnosti. Vyhodnotenie dôkazov - svedeckých výpovedí U. B. - konateľa spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. a Ing. Q. - bývalého konateľa spoločnosti ENAGON, s.r.o. sú rozhodné iba vo vzťahu k plneniu daňových povinností u týchto spoločností a nie u žalobcu.

29. Z vykonaného dokazovania, ako aj zo svedeckých výpovedí, miestneho zisťovania vyplýva, že deklarovaný tovar sa reálne v prevádzkach pizzerií Martin a Žilina nachádzal a nachádza sa aj v súčasnosti. Správca dane pri posúdení materiálneho plnenia a za účelom jeho preukázania úplne odignoroval podstatné skutočnosti preukazujúce nadobudnutie zariadení a to, že predmetné zariadenia boli súčasťou prevádzky patriacej spoločnosti DUET MB, s.r.o., ktorej konateľom bol p. Q., prevádzkujúci sieť pizzerií pod názvom PIZZA PAZZA, toho času v Žiline, Martine a Bratislave. Prevádzky v Žiline a Martine následne v roku 2004 prevádzkovala spoločnosť EUROTTECH SLOVAKIA, s.r.o., formou nájmu za protihodnotu, a to vyplatenie podlžností - nájmu - voči spoločnosti TESCO STORES, s.r.o. bez tohto, aby odkúpila zariadenia pizzerií. Žalobca počas celého konania tvrdil, že jednal o odkúpení prevádzok, pričom až následne, po vyplatení dlhu za nájom za spoločnosť DUET MB, s.r.o. voči TESCO STORES, s.r.o., došlo k dohode že tieto zariadenia odkúpi. Skutočnosť, že v čase užívania boli zariadenia odkúpené spoločnosťou H.T.KOV, s.r.o. a následne predané spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., ktorý ako vlastníak previedol právo nakladania s nimi na žalobcu, nemôže zakladať správnosť záverov neuznania odpočtu.

30. Z vykonaného dokazovania v rámci výkonu daňovej kontroly, pri ich vyhodnotení zákonným spôsobom, je potom záver vo veci nesprávny.

31. Z výpisu z obchodného registra a tiež z výpovedí ďalších svedkov vyplýva, že U. B. bol konateľ spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. a tiež sa tento osobne zúčastnil obchodných jednaní, pričom zariadenie, ktoré je predmetom plnenia deklarovaného daňovým subjektom na faktúrach bolo ako v čase predaja spoločnosťou H.T.KOV, s.r.o. spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o., tak i v čase jeho následného odkúpenia spoločnosťou RODUR, s.r.o. reálne existujúce a nachádzajúce sa v uvedených prevádzkach.

32. Konateľ spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. sa niekoľkokrát jasne vyjadril, že predmetné zariadenie od spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. kúpil, pričom zariadenie sa v uvedených prevádzkach reálne nachádzalo. Uviedol, že i napriek tomu, že nielen z výpovede Ing. J. D., ale tiež z výpovedí konateľa spoločnosti DUET MB, s.r.o. a PIZZA PAZZA, s.r.o. ako i zo svedeckej výpovede daňového subjektu vyplýva reálne dodanie a kúpa tovaru, správca dane bez akéhokoľvek ich vyhodnotenia spochybnil vierohodnosť uvádzaných tvrdení.

III.

Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

33. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

34. 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. 2 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 jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná (§ 461 SSP).

35. 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. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 26.02.2019 (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

36. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti sťažovateľa bol právoplatný rozsudok Krajského súdu v Žiline č.k. 20S/213/2015-98 zo dňa 13.09.2016, ktorým podľa § 190 SSP zamietol žalobu žalobcu.

37. Napadnutým rozhodnutím č. 1482772/2015 zo dňa 29.09.2015 žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 994741/2015 zo dňa 22.06.2015, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z.z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 357 211,20 € za zdaňovacie obdobie máj 2009, nadmerný odpočet nepriznal v sume 356 831,27 € a vyrubil daň v sume 379,93 €. Nadmerný odpočet uplatnený v daňovom priznaní doručenom 24.06.2009 bol -356.895,65 €, nadmerný odpočet zistený správcom dane po daňovej kontrole bol -356.831,27 €, rozdiel dane na úhradu bol 357 211,20 €.

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

39. Podľa § 68 ods. 4 písm. a/ zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom ku dňu 29.09.2015 (Daňový poriadok) daň je vyrubená rozhodnutím správcu dane.

40. Podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení účinnom ku dňu 29.09.2015 (Daňový poriadok) správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

41. Podľa § 68 ods. 6 citovaného zákona správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov 1) vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

42. Podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov ak sa u daňového subjektu vykoná daňová kontrola alebo opakovaná daňová kontrola, správca dane vydá do 15 dní od jej skončenia (§ 15 ods. 13) dodatočný platobný výmer, ak sa daň zistená po daňovej kontrole odlišuje od dane uvedenej v daňovom priznaní alebo dodatočnom daňovom priznaní alebo hlásení alebo dodatočnom hlásení alebo ak sa daň zistená po opakovanej daňovej kontrole odlišuje od dane vyrubenej správcom dane po daňovej kontrole, alebo ak sa odlišuje od rozdielu dane v dodatočnom platobnom výmere.

43. Podľa § 15b ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb. v znení neskorších predpisov opakovanou daňovou kontrolou sa rozumie daňová kontrola u daňového subjektu tej istej dane za zdaňovacie obdobie, za ktoré už bola vykonaná,

a) ak daňový subjekt žiada o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo dodatočným hlásením,

b) ak daňový subjekt žiadal o vrátenie dane podľa osobitného zákona, 6eb)

c) na podnet ministerstva, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva.

6eb) Napríklad zákon č. 222/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov, zákon č. 105/2004 Z.z. v znení neskorších predpisov.

44. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom ku dňu 31.05.2009, daňová povinnosť

vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

45. Podľa § 23 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt alebo jeho zástupca je oprávnený nazeráť do spisu daňového subjektu týkajúceho sa jeho daňových povinností. Do písomností, na základe ktorých sa vykonáva dožiadanie podľa § 21 alebo podľa osobitného predpisu, 21a) je daňový subjekt alebo jeho zástupca oprávnený nazrieť najskôr po tom, ako sa získa výsledok takéhoto dožiadania, ktorý je použiteľný ako dôkaz pri správe daní. Správca dane je povinný o každom takomto nazretí do spisu vyhotoviť úradný záznam. Daňový subjekt alebo jeho zástupca nie je oprávnený nazeráť do písomností obsahujúcich utajované skutočnosti 22) a dokumentov, sprístupnením ktorých by boli dotknuté právom chránené záujmy iných osôb.

21a) Napríklad zákon č. 442/2012 Z.z. o medzinárodnej pomoci a spolupráci pri správe daní, nariadenie Rady (EÚ) č. 904/2010.

22) § 2 písm. a/ zákona č. 215/2004 Z.z.

46. Podľa § 23 ods. 2 Daňového poriadku na žiadosť daňového subjektu alebo jeho zástupcu správca dane zo spisového materiálu, do ktorého možno nazrieť, vydá rovnopis, alebo vyhotoví fotokópie a vydá ich daňovému subjektu alebo jeho zástupcovi a na ich požiadanie osvedčí ich zhodu s originálom; osvedčenie fotokópie podlieha správne poplatku.

47. Podľa § 49 ods. 1 citovaného zákona právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

48. Podľa § 71 ods. 2 písm. g/ zákona č. 222/2004 Z.z. v znení účinnom ku dňu vyhotovenia faktúr 30.04.2009 faktúra musí obsahovať základ dane, jednotkovú cenu bez dane a zľavy a rabaty, ak nie sú obsiahnuté v jednotkovej cene.

49. V predmetnej veci správca dane ako aj žalovaný svoje rozhodnutie o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2009 odôvodnili tou skutočnosťou, že sťažovateľ - žalobca ako daňový subjekt porušil ustanovenie § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH a následne došlo k porušeniu § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, keďže pri opakovanej daňovej kontrole bol preverovaný celý reťazec dodávky tovaru na jednotlivých stupňoch, zatiaľ čo pri riadnej daňovej kontrole bol preverovaný iba najbližší dodávateľ a to najmä vzhľadom na vystavenú odberateľskú faktúru pre odberateľa RODUR, s.r.o. Daňové orgány v rozhodnutiach poukázali na to, že žalobca nepreukázal, že dodávateľom majetku pizzerie v Žiline a Martine bola práve spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a že majetok, ktorý sa nachádza v uvedených pizzeriách je práve ten majetok, ktorý bol dodaný spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o.

50. Spornou otázkou v predmetnom prípade teda zostalo, či skutkový stav zistený dňovými orgánmi v rámci správneho konania bol zistený dostatočne a následne, či na základe takto zisteného skutkového stavu veci rozhodnutia žalovaného, a teda aj správcu dane boli vydané v súlade so zákonom.

51. Z obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplynulo, že správca dane oznámením č. 694/320/111004/11/Kaj zo dňa 17.10.2011 pristúpil k výkonu opakovanej daňovej kontroly podľa § 15 ods. 1 písm. c/ zákona č. 511/992 Zb. v platnom znení predmetom, ktorej bolo preverovanie zákonných podmienok pre priznanie nadmerného odpočtu vo výške 356.895,65 €. Podľa protokolu č. 9500403/5/2928397/2012 zo dňa 12.10.2012 vyplynulo, že táto opakovaná daňová kontrola bola vykonaná v rozsahu DPH podľa zákona č. 222/2004 Z.z. za obdobie máj 2009.

52. K námietke sťažovateľa vo vzťahu k prekážke právoplatne rozhodnutej vec, kasačný súd uvádza, že

táto je nedôvodná, s touto sa riadnym spôsobom vysporiadal už aj správny súd v rámci odôvodnenia svojho rozhodnutia. Aj podľa názoru kasačného súdu správca dane postupoval podľa § 68 ods. 5 a 6 Daňového poriadku, a teda vyrubil vo vzťahu k žalobcovi daň a rozdiel dane oproti už vyrubenej dani. Toto ustanovenie priamo predpokladá, že bolo vydané skoršie rozhodnutie o vyrubení dane (§ 68 ods. 4 písm. a/ Daňového poriadku) a novým rozhodnutím sa táto daň nanovo vyrubí bez toho, aby došlo k zrušeniu predchádzajúceho rozhodnutia, aj keby bolo právoplatné. V danom prípade správca dane rozhodnutím z 19.10.2009 vyrubil žalobcovi rozdiel DPH za máj 2009 vo výške 64,38 € a novým rozhodnutím z 22.06.2015 vyrubil nový rozdiel DPH, nepriznal žalobcovi nadmerný odpočet a vyrubil daň v novej výške. V súlade s § 68 ods. 6 Daňového poriadku vo výroku určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu, ktorý si daňový subjekt uplatnil v daňovom priznaní z 24.06.2009, ďalej sumu nadmerného odpočtu, ktorú správca dane uznal v pôvodnom rozhodnutí z roku 2009 a DPH zistenú správcom dane po opakovanej daňovej kontrole, čo po nepriznaní nadmerného odpočtu 356 831,27 € tvorí rozdiel dane na úhradu určenú v prvostupňovom správnom rozhodnutí. V tomto kontexte kasačný súd rovnako ako aj správny súd vyhodnotil aj námietku sťažovateľa, že rozhodnutie o priznaní nároku ako výsledok riadnej daňovej kontroly nie je rozhodnutím, ako nedôvodnú, nakoľko rozhodnutím z 22.06.2015, bolo vydané nové rozhodnutie o vyrubení DPH oproti pôvodnému rozhodnutiu, ktorým bola platiteľovi vyrubená DPH, preto je splnená podmienka § 68 ods. 5 Daňového poriadku v spojení s § 165b Daňového poriadku.

53. Aj námietka o nezákonnosti výkonu opakovanej daňovej kontroly je vyhodnotená zo strany kasačného súdu ako nedôvodná. Zákon č. 511/1992 Zb. upravuje podmienky na vykonanie opakovanej daňovej kontroly v § 15b a súčasne vymedzuje, čo sa nepovažuje za opakovanú kontrolu. Pri opakovanej kontrole musí ísť o daň a zdaňovacie obdobie, za ktoré sa daňová kontrola už uskutočnila. Zákon ustanovuje, že opakovanú kontrolu možno vykonať, ak daňový subjekt požiadal o vrátenie dane dodatočným daňovým priznaním alebo dodatočným hlásením, ak daňový subjekt požiadal o vrátenie dane napríklad podľa zákona č. 105/2004 Z.z. o spotrebnej dani z liehu, zákona č. 104/2004 Z.z. o spotrebnej dani z vína, zákona č. 107/2004 Z.z. o spotrebnej dani z piva, zákona č. 106/2004 Z.z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov, zákona č. 98/2004 Z.z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja, alebo na podnet Ministerstva financií SR, daňového riaditeľstva alebo colného riaditeľstva. Opakovanou daňovou kontrolou nie je preverenie výsledkov daňovej kontroly v rámci konania o riadnych opravných prostriedkoch alebo mimoriadnych opravných prostriedkoch a daňová kontrola na základe žiadosti orgánov činných v trestnom konaní.

54. Predmetom opakovanej daňovej kontroly boli nové skutočnosti vyplývajúce jednak z protokolu o opakovanej daňovej kontrole, z dožiadania správcu dane zo dňa 30.11.2011, z ktorého vyplynulo, že bolo potrebné preveriť nové otázky a nové skutkové okolnosti a taktiež z ústneho pojednávania zo dňa 09.10.2012. Pri opakovanej daňovej kontrole správca dane nepreveroval fyzickú existenciu predmetných prevádzok, ktoré preverenie bolo predmetom riadnej daňovej kontroly. Preveroval dodanie tovaru na predchádzajúcich stupňoch obchodného reťazca a to medzi subdodávateľom H.T.KOV, s.r.o. dodávateľovi AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. ako aj užívanie prevádzok pizzerií v Žiline a Martine jednotlivými podnikateľskými subjektami od roku 2001. Pri riadnej daňovej kontrole bol preverovaný iba najbližší dodávateľ a to najmä vzhľadom na vystavenú odberateľskú faktúru pre RODUR, s.r.o., nové skutočnosti nemusia obligatórne vyplývať z oznámenia o zahájení opakovanej daňovej kontroly, najmä keď tieto nové skutočnosti majú byť opakovanou daňovou kontrolou riadne objasnené. Podľa názoru kasačného súdu bolo zrejmé, že ide o opakovanú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie máj 2009, nebolo porušené ani ustanovenie § 15 ods. 1 Daňového poriadku zákona č. 511/1992 Zb. nakoľko kasačný súd v zhode so správnym súdom konštatuje, že nové skutočnosti nemusia obligatórne vyplývať z oznámenia o zahájení opakovanej daňovej kontroly, najmä, keď tieto nové skutočnosti majú byť opakovanou daňovou kontrolou riadne objasnené.

55. Najvyšší súd poukazuje v tomto smere oproti rozhodnutiam uvádzaným sťažovateľom, na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 2Sžf/32/2015 z 26.07.2017, podľa ktorého „inštitút opakovanej daňovej kontroly je zákonom ustanovený inštitút, ktorý slúži ako prostriedok na dosiahnutie základného účelu daňového konania, a to správne určenie dane“ a tiež na názor vyslovený v predchádzajúcom

rozhodnutí vydanom v danej veci pod sp.zn. 2Sžf/73/2013 z 02.07.2014, z ktorého vyplýva, že „opakovaná daňová kontrola predpokladá ukončenie riadnej daňovej kontroly a následné ukončenie vyrubovacieho konania právoplatným rozhodnutím. V tomto prípade vykonal správca dane riadnu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za IV. štvrťrok 2006 už v roku 2007. Po prerokovaní protokolu o výsledkoch riadnej daňovej kontroly vydal správca dane vo vyrubovacom konaní rozhodnutie z 22. mája 2007, ktoré nadobudlo právoplatnosť 8. júna 2007. Najvyšší súd v uvedenom rozhodnutí ustálil právny názor, že právoplatné rozhodnutie vydané na základe riadnej daňovej kontroly nie je prekážkou res iudicata pre opakovanú daňovú kontrolu. Preto námietky žalobcu v tomto smere nepovažoval najvyšší súd za dôvodné. V danom prípade Daňové riaditeľstvo SR listom z 25. júla 2011 podalo správcovi dane podnet na opakovanú daňovú kontrolu zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2006, ktorú správca dane aj vykonal a v následnom vyrubovacom konaní vydal rozhodnutie podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb., keďže daň zistená po opakovanej daňovej kontrole sa odlišovala od dane vyrubenej správcom dane po riadnej daňovej kontrole. V tomto prípade teda neboli splnené podmienky na postup podľa § 25 ods. 1 písm. e/ zákona č. 511/1992 Zb., keďže postupom správcu dane došlo k naplneniu hypotézy inej právnej normy uvedenej v § 15b ods. 1 písm. c/ v spojení s § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. Okrem toho za relevantnú nemožno považovať ani námietku žalobcu o postupe podľa § 53 zákona č. 511/1992 Zb. (preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania), nakoľko ak by aj v mimo odvolacom konaní došlo k zrušeniu pôvodného rozhodnutia správcu dane z 22. mája 2007, nebola by splnená zákonná podmienka ukončenia vyrubovacieho konania právoplatným rozhodnutím, a teda by nemohlo dôjsť k vykonaniu opakovanej daňovej kontroly tej istej dane a toho istého zdaňovacieho obdobia (k tomu pozri rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/15/2012 zo dňa 21. februára 2013).“.

56. Vo vzťahu k námietke nepripojenia administratívneho spisu z výkonu riadnej daňovej kontroly, kasačný súd konštatuje, že tejto sa v celom rozsahu už venoval aj správny súd a táto bola vyhodnotená ako nedôvodná, s ktorými dôvodmi sa kasačný súd stotožňuje, keď uvádza, že žalobcovi nebolo upreté právo na nahliadnutie do spisu. Súčasťou správneho spisu bol Protokol o výsledku zistenia daňovej kontroly č. 694/320/96143/2009/Cise zo dňa 29.09.2009 na DPH za máj 2009 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina 1 - dodatočný platobný výmer č. 694/230/102115/09/Jan zo dňa 19.10.2009, vydaný po ukončení daňovej kontroly podľa § 44 ods. 6 písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb..

57. Aj námietky sťažovateľa hmotnoprávneho charakteru, že pre účely odpočtu dane splnil vecné aj formálne podmienky pre priznanie uplatneného nároku na nadmerný odpočet DPH, aj tieto kasačný súd vyhodnotil ako nedôvodné. K týmto uvádza, že z rozsiahleho dokazovania pred daňovými orgánmi vyplynulo, že G. E. ako konateľ žalobcu v zápisnici z pojednávania zo dňa 26.03.2012 uviedol, že montáž zariadení vrátane dodania stavby zabezpečovala spoločnosť ENAGON, s.r.o. v januári 2010. Teda zariadenia, ako aj stavba samotnej pizzerie, pred týmto dátumom podľa tvrdenia žalobcu mohli byť síce nakúpené, ale nemali byť namontované, a teda ani funkčné. Bolo však nesporne preukázané, že obidve pizzerie slúžili svojmu účelu a poskytovali služby už od roku 2004 v nezmenenom stave. Uvedené tvrdenie žalobcu je v priamom rozpore s jeho ďalším tvrdením, že v apríli 2009 mali byť dodané jednotlivé tovary dodávateľom AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. práve pre žalobcu ako odberateľa, keď jednotlivé zariadenie pizzerií bolo v stavbách pizzerií zabudované už dávno predtým a samotný žalobca nebol vlastníkom stavby pizzerií, do ktorej mali byť jednotlivé tovary namontované. Prítom je právne irelevantné, že jednotlivé tovary fakticky užíval ako prevádzkovateľ pizzerií, keďže nebolo preukázané, že by ich užíval na základe akéhokoľvek právneho titulu. Samotný prevod vlastníckeho práva, ako ho uvádza žalobca, vôbec nebol medzi jednotlivými subjektmi preukázaný ani z pohľadu súkromného práva, t.j. Obchodného zákonníka, keďže nebolo preukázané vlastnícke právo prvého domnelého vlastníka spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. Z pohľadu odpočítania dane musí byť preukázaná existencia dodania tovaru zo strany AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a následný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o DPH.

58. Skutočnosť, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, a preto toto právo nemohla ďalej previesť na kupujúceho - žalobcu, bola

preukázaná viacerými dôkazmi, napr. výsluchom bývalého konateľa spoločnosti H.T.KOV, s.r.o. U. B. Správca dane nespochybnil materiálnu existenciu jednotlivých tovarov, ani ich využívanie v pizzeriách Martin a Žilina, avšak spochybnil dodanie týchto tovarov práve spoločnosťou AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. ako dodávateľa uvedeného na jednotlivých faktúrach. Oba správne orgány uviedli, že zariadenia neboli žalobcovi dodané a z kontextu vyplýva, že zariadenia neboli žalobcovi dodané práve dodávateľom AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. Najvyšší súd poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/66/2015 podľa ktorého „pri správe daní postupuje správca dane tak, aby bola daň správne určená, pričom vychádza najmä z dôkazov predložených daňovníkom a zo skutočností a dôkazov, ktoré si v tom ktorom prípade sám zadováži. Ak sa vyskytnú pochybnosti o reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia, musí daňovník tieto pochybnosti vyvrátiť, inak nárok na odpočet dane nevznikne. Jednou z povinností daňovníka je, aby aj daňové doklady reálne odzrkadľovali skutočný stav vecí tak, ako reálne dodávka tovaru alebo služby bola uskutočnená. Ak to daňovník nepreukáže a správca dane dodávku tovaru alebo služby spochybní, nárok na odpočet dane daňovníkovi nevznikne.“.

59. Kasačný súd sa stotožnil aj s názorom správneho súdu, že faktúra, resp. faktúry nespĺňali zákonom požadované náležitosti v zmysle § 71 ods. 2 písm. g/ zákona o DPH nakoľko v oboch faktúrach bolo ako označenie dodávky uvedené kompletný predaj pizzerie Žilina, resp. pizzerie Martin podľa dodacieho listu, ktorý tvorí neoddeliteľnú prílohu tejto faktúry. Súčasťou oboch týchto faktúr bol zoznam majetku ako náhrada dodacieho listu: pizzeria Žilina a pizzeria Martin. Jednotlivé tovary v zozname boli uvedené ich názvom a počtom kusov bez jednotkovej ceny. Zoznam majetku teda nemal pri jednotlivých tovaroch uvedené náležitosti v zmysle § 71 ods. 2 písm. g/ zákona o DPH, a preto sa základ dane uvedený na jednotlivých faktúrach nedá porovnať s cenami jednotlivých tovarov podľa dodacích listov, resp. zoznamom majetku, najmä či súčet cien jednotlivých tovarov bez DPH súhlasí so základom dane uvedeným na jednotlivých faktúrach. V tomto smere je teda nedôvodná kasačná námietka sťažovateľa.

60. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že obsahovo k výsledkom dokazovania, že preukázal oprávnenosť nároku na vrátenie odpočtu DPH nielen tvrdeniami ale aj dôkazmi, a to nielen formálnymi ale aj poukazyval na to, že splnil aj vecné podmienky vzniku práva na odpočet DPH, a to podmienky práva nakladania so zariadením ako vlastníkom pre účely výkonu svojej ekonomickej činnosti. Výsledok procesu dokazovania mal byť vyslovený iba v rovine pochybností, poukazyval tiež na to, že závery boli odvodené z výsledkov kontroly na DPH za zdaňovacie obdobie 2010, o ktorom nebolo právoplatne rozhodnuté.

61. Kasačný súd uvedenú námietku vyhodnocuje ako nedôvodnú, tejto sa v celom rozsahu náležite a s úplnosťou venoval správny súd a napokon aj žalovaný v odôvodnení rozhodnutia, keď na základe vykonaného dokazovania, ktoré bolo podrobne vyhodnotené mali za to, že nebola preukázaná existencia dodania tovaru zo strany spoločnosti AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. a následný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 zákona o DPH. Z rozsiahleho dokazovania vyplynulo, že spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA, s.r.o. nikdy nenadobudla právo nakladať s tovarom ako vlastníkom, a preto toto právo nemohla ďalej previesť na kupujúceho - žalobcu, táto skutočnosť bola preukázaná viacerými dôkazmi ako napr. výsluchom bývalého konateľa spoločnosť H.T.KOV, s.r.o. U. B..

62. Najvyšší súd SR dospel k záveru, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neodôvodňujú zrušenie predmetného rozsudku krajského súdu, či napadnutých rozhodnutí. Postup žalovaného, ako aj preskúmané rozhodnutie boli vydané v súlade so zákonom, a preto Najvyšší súd SR kasačnú sťažnosť podľa ustanovenia § 461 SSP zamietol.

63. O trovách súdneho konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na ustanovenie § 170 písm. a/ SSP v spojení s ustanovením § 467 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi nárok na náhradu trov konania nepriznal.

64. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 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 nie je prípustný.