

Súd:	Najvyšší súd SR
Spisová značka:	6Sžf/83/2014
Identifikačné číslo spisu:	1011201225
Dátum vydania rozhodnutia:	25.05.2016
Meno a priezvisko:	JUDr. Alena Adamcová
Funkcia:	sudca
ECLI:	ECLI:SK:NSSR:2016:1011201225.3

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Aleny Adamcovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Zdenky Reisenauerovej v právnej veci žalobkyne: MS Family s.r.o., so sídlom Wolkrova 39, Bratislava, IČO: 44 232 322, zastúpenej JUDr. Zuzanou Kubalovou, advokátkou so sídlom Obchodná 40, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/48226/2011/992895-r z 21. apríla 2011, o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 126/2011-74 z 15. mája 2014, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 1S 126/2011-74 z 15. mája 2014 p o t v r d z u j e.

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania n e p r i z n á v a.

Odôvodnenie

I.

Najvyšší súd Slovenskej republiky uznesením č. k. 6Sžf/8/2013-64 z 18. decembra 2013 v predmetnej právnej veci zrušil rozsudok Krajského súdu v Bratislave (ďalej v texte rozsudku len „prvostupňový súd“ alebo „krajský súd“) č. k. 1S 126/2011-43 z 22. novembra 2012 v zmysle ust. § 221 ods. 1 písm. f) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „O.s.p.“) v spojení s ust. § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. a vec mu vrátil na ďalšie konanie podľa ust. § 221 ods. 2 O.s.p. bez toho, aby sa zaoberal hmotnoprávnou stránkou odvolania. Po vrátení veci Krajský súd v Bratislave napadnutým rozsudkom č. k. 1S 126/2011-74 z 15. mája 2014 podľa ust. § 250j ods. 1 O.s.p. zamietol žalobu žalobcu a žalobcovi nepriznal náhradu trov konania v zmysle ust. § 250k ods. 1 O.s.p.

Podanou žalobou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/48226/2011/992895-r z 21. apríla 2011, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava V č. 604/234/133912/10/NaMo z 28. septembra 2010, ktorým správca dane žalobcovi znížil nadmerný odpočet uvedený v daňovom priznaní za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok roku 2008 o sumu

24.965,84 Eur a bol mu priznaný nadmerný odpočet vo výške 3.258,19 Eur.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia konštatoval, že z administratívneho spisu mal za nesporne preukázané, že platiteľ predložil ku kontrole dodávateľské faktúry, z ktorých si odpočítal daň z faktúr od dodávateľa RKS s.r.o., ktoré sa týkali bytu č. XXX. Správca dane kontrolou neuznal právo na odpočítanie dane v celkovej sume 166.050,- Sk, ktorá bola uplatnená podľa § 55 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) z faktúr č. 2008/448 z 19. septembra 2008, krb v byte č. XXX v apartmánovom dome M., 19% daň vo výške 6.386,60 Sk z faktúry č. 2008/457 z 26. septembra 2008 a 19% daň vo výške 159.663,90 Sk. Toto právo správca dane nepriznal z uvedených faktúr z dôvodu, že faktúry boli vystavené v septembri 2008 na fyzickú osobu Ing. L.. Žalobca sa stal zmluvnou stranou zmluvy o budúcej zmluve o prevode vlastníckeho práva k bytu č. XXX v apartmánovom dome M. dňa 27. novembra 2008. Dovtedy bola zmluvnou stranou fyzická osoba Ing. M. L..

K námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní voči rozsudku krajského súdu č. k. 1S 126/2011-43 z 22. novembra 2012 týkajúcich sa faktúr č. 2008/448 z 19. septembra 2008 a č. 2008/457 z 26. septembra 2008, vystaveného dobropisu pod č. 2008/606, ako aj k výlučnému vlastníctvu žalobcu k nehnuteľnosti bytu č. XXX a k faktúram č. 2008/584A a č. 2008/585 a k procesnému postupu žalovaného pri dokazovaní, krajský súd uviedol, že s týmito nie je možné sa stotožniť. Podľa názoru súdu v predmetnom konaní bolo dostatočným spôsobom zistené, že zmluvu o budúcej zmluve uzatvorila fyzická osoba Ing. Y. L. dňa 7. marca 2008, ako kupujúci s predávajúcim RKS, s.r.o. V zmysle zmluvy a splátkového kalendára boli vystavované faktúry na fyzickú osobu Ing. L.. 2008/169, č. 2008/181, ktoré fyzická osoba uhradila zo svojho účtu. Dňa 27. novembra 2008 bol uzatvorený dodatok č. 1 k zmluve o budúcej zmluve o prevode vlastníckeho práva k bytu č. XXX, v ktorom prišlo k zmene zmluvnej strany namiesto Ing. Y. L. (fyzická osoba) sa budúcim nadobúdateľom stala spoločnosť MS Family, s.r.o., ktorá bola zapísaná do Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I dňom 26. júna 2008 a platiteľom DPH je od 6. októbra 2008.

Z administratívneho spisu (zo zápisnice z výpovede konateľky spoločnosti RKS, s.r.o. - predávajúceho) krajský súd zistil, že na základe žiadosti žalobcu spoločnosť RKS, spol. s.r.o. vykonala na vyššie uvedených faktúrach opravu, resp. zmenu adresáta z Ing. Y. L. na MS Family, s.r.o., ktorá ale v marci 2008 ešte nebola založená. Z týchto faktúr, ktoré boli prílohou evidencie DPH, predloženej ku kontrole, nebola odpočítaná daň. Pri opakovanej kontrole bola predložená nová verzia faktúry 2008/584A zo 17. decembra 2008, ktorá už má iný text na základe zmeny majiteľa nehnuteľnosti. Faktúra č. 2008/585 zo 17. decembra 2008 bola vystavená na MS Family, s.r.o., bola ku kontrole predložená v dvoch verziách. Správca dane priznal daň uvedenú na faktúre v sume 39.249,20 Sk, pričom boli odpočítané splátky tých faktúr, ktoré boli vystavené v marci - septembri 2008 na fyzickú osobu. Následne žalobca k opakovanej kontrole predložil inú verziu faktúr 2008/585 s dátumom vystavenia 17. december 2008, ktorá sa odvoláva na splátky už z uhradených faktúr 2008/584A v sume 3.924.919,40 Sk. Žalobca tieto úhrady reálne nevykonal, čo svedčí o tom, že faktúry nepreukazujú skutočnosť, že ide o dodatočne vystavené doklady, ktoré nemohli byť v skutočnosti vystavené 17. decembra 2008. Podľa predložených dokladov, ktoré sú súčasťou administratívneho spisu, žalobca uhradil pre spoločnosť RKS, s.r.o. celkom 1.854.596,-Sk. Fyzická osoba Ing. L. uhradil zo svojho účtu fyzickej osoby v roku 2008 za faktúry týkajúce sa predmetnej nehnuteľnosti celkovo 3.235.711,-Sk a to úhradu za faktúru č. 2008/181, č. 2008/169, 2008/448. Z vyššie uvedených skutočností podľa názoru súdu nesporne vyplýva, že vyššie uvedené faktúry žalobca v skutočnosti neuhradil a ani uhradiť nemohol, o čom svedčí aj zmluva o prevode vlastníckeho práva k bytu - k časti nebytového priestoru č. XXX z 19. decembra 2008, v ktorej v čl. 3 bod 3.3 je uvedené, že záloha kúpnej ceny vo výške 4.670.654,-Sk, bola uhradená pred podpisom tejto zmluvy z účtu fyzickej osoby, z čoho vyplýva, že žalobca spoločnosť MS Family, s.r.o. reálne túto sumu nemohla predávajúcemu spoločnosti RKS, s.r.o. uhradiť. Na úhradu boli započítané splátky, ktoré uhradila fyzická osoba Ing. L.. O tom, že súhlasí so započítaním splátok, ktoré uhradil ako fyzická osoba, svedčí aj list, ktorý bol prílohou č. 4 stanoviska RKS, s.r.o., z 8. apríla 2010.

Ďalej krajský súd uviedol, že žalobcovi nebolo z týchto dôvodov priznané právo na odpočítanie dane,

keďže nesplnil podmienky uvedené v § 51 v nadväznosti na ust. § 49 zákona o DPH. Plnenia boli do účinnosti dodatku č. 1 k zmluve o budúcej zmluve dodané pre fyzickú osobu Ing. L., ktorý ich aj uhradil a dňa 15. novembra 2008 s ním bol spísaný protokol o odovzdaní a prevzatí predmetnej nehnuteľnosti. Súd mal za to, že s tvrdeniami žalobcu uvedenými v žalobe, ako aj v podanom odvolaní, sa žalovaný dostatočným spôsobom vysporiadal. Konštatoval, že bolo nesporne preukázané, že predávajúci - spoločnosť RKS, s.r.o., Brezno, nedodal zdaniťelné obchody deklarované faktúrami č. 2008/448 z 19. septembra 2008 a č. 2008/457 z 26. septembra 2008 daňovému subjektu MS Family, s.r.o. (žalobcovi), ale fyzickej osobe Ing. Y. L., ktorý nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty. Uplatnením práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu došlo k porušeniu ust. § 55 ods. 1 v spojení s ust. § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v zmysle ktorého osoba, ktorá sa stala platiteľom DPH, môže odpočítať daň viažucu sa k majetku, ktorý nadobudla predtým, keď sa stala platiteľom, ak tento majetok nebol zahrnutý do daňových výdavkov podľa osobitného predpisu v kalendárnych rokoch predchádzajúcich kalendárnemu roku, v ktorom sa stala platiteľom okrem zásob.

Krajský súd konštatoval, že na základe opakovanej kontroly vykonanej správcom dane Daňový úrad Bratislava V za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2008, postupoval v súlade so zákonom, keď neuznal platiteľom uplatnený nárok na odpočítanie dane v celkovej výške 24.965,84 €, keďže zmluvu o budúcej zmluve uzatvorila fyzická osoba Ing. Y. L. dňa 7. marca 2008. Na základe tejto zmluvy a splátkového kalendára, ktorý tvorí jej súčasť, boli vystavené faktúry v marci 2008 pre fyzickú osobu, ktoré boli uhradené z účtu fyzickej osoby. V novembri 2008 bol uzatvorený dodatok č. 1 k zmluve o budúcej zmluve o prevode vlastníckeho práva k predmetnému bytu, v ktorom prišlo k zmene zmluvnej strany v osobe nadobúdateľa, ktorým sa stala spoločnosť MS Family, s.r.o. (žalobca), ktorá bola ale zapísaná do Obchodného registra Okresného súdu Bratislava I až 26. júna 2008.

Krajský súd v Bratislave konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď za IV. štvrťrok 2008 nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr, pretože v tomto prípade žalobca nesplnil podmienky vyžadované v ust. § 49-51 zákona o DPH.

K námietke žalobcu o porušení jeho procesných práv ako účastníka konania pri predmetnej daňovej kontrole, súd konštatoval, že na základe obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s ust. § 2 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o správe daní a poplatkov“ alebo „zák. č. 511/1992 Zb.“), vykonal vo veci rozsiahle a podrobné dokazovanie, hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

V danom prípade sa krajský súd v celom rozsahu stotožnil s názorom žalovaného správneho orgánu, že nie je možné akceptovať predkladané, novovytvorené faktúry s dátumom vystavenia v mesiaci december 2008, ktoré neboli správcovi dane predložené ani jedným subjektom a neboli ani v ich účtovníctve a v evidencii a dodatočne meniť skutočnosti. Nebolo preukázané, že fakturované plnenia boli dodané dodávateľom pre platiteľa MS Family, s.r.o. Je povinnosťou daňového subjektu podľa § 15 ods. 6 písm. e) v spojení s ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, aby preukázal dôkaznými prostriedkami, že splnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane a nadobudol fakturované plnenie od dodávateľa, čo v danom prípade žalobca nepreukázal. Nie je možné akceptovať názor žalobcu, ktorý uvádzal, že nedostatky v účtovníctve spoločnosti predávajúceho RKS, s.r.o. nemôžu byť na ujmu žalobcu. V tomto prípade, ako bolo nesporne preukázané z administratívneho spisu, nešlo o nedostatky v účtovníctve spoločnosti RKS, s.r.o. Je pravdou, že zo strany tejto spoločnosti došlo k vystaveniu duplicitných faktúr na predmetnú nehnuteľnosť, avšak, ako vyplynulo z administratívneho spisu, bolo tak na nátlak Ing. Skákalu - konateľa spoločnosti žalobcu. Pôvodne vystavené faktúry v marci 2008 boli vystavené riadne na fyzickú osobu Ing. L. a z účtu tejto fyzickej osoby tieto boli aj zaplatené. Dodatočne vystavené faktúry na to isté plnenie, nemohol žalovaný správny orgán akceptovať.

Krajský súd záverom uviedol, že neboli zistené žiadne skutočnosti, ktoré by odôvodňovali zrušenie preskúmaného rozhodnutia, a preto s poukazom na ust. § 250j ods. 1 O.s.p. žalobu zamietol. O

trovách konania bolo rozhodnuté podľa ust. § 250k ods. 1 O.s.p. tak, že v konaní neúspešnému žalobcovi súd ich náhradu nepriznal.

II.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Žiadal, aby odvolací súd napadnutý rozsudok v zmysle ust. § 250ja ods. 3 veta prvá O.s.p. zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobca odvolanie odôvodnil s poukazom na ust. § 205 ods. 2 písm. d) a f) O.s.p. Uviedol, že podľa záverov krajského súdu mal porušiť ust. § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v zmysle ktorého platiteľ môže odpočítať daň, ak je voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané. Krajský súd konštatoval, že bolo nesporne preukázané, že predávajúci- spoločnosť RKS spol. s r.o. Brezno nedodal zdaniteľné obchody deklarované faktúrami 2008/448 zo dňa 19. septembra 2008 a č. 2008/457 zo dňa 26. septembra 2008 daňovému subjektu MS Family s.r.o. - žalobcovi, ale fyzickej osobe Ing. Y. L., ktorý nebol platiteľom dane z pridanej hodnoty, pričom uplatnením práva na odpočítanie dane zo strany žalobcu došlo k porušeniu ust. § 55 ods. 1 v spojení s ust. § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, v zmysle ktorého osoba, ktorá sa stala platiteľom, môže odpočítať daň viažucu sa k majetku, ktorý nadobudla pred dňom, keď sa stala platiteľom, ak tento majetok nebol zahrnutý do daňových výdavkov podľa osobitného predpisu v kalendárnych rokoch predchádzajúcich kalendárnemu roku, v ktorom sa stala platiteľom, okrem zásob. Tiež v ďalšom krajský súd konštatoval, že neuznanie nároku na odpočítanie dane v celkovej výške 752.121,-Sk (24 965, 84 Eur) bolo v súlade so zákonom z dôvodu, že zmluvu o budúcej zmluve uzatvorila fyzická osoba Ing. Y. L. dňa 7. marca 2008 a v marci 2008 na základe tejto zmluvy boli pre fyzickú osobu vystavené faktúry, ktoré boli aj touto fyzickou osobou uhradené. Krajský súd nerozporoval podstatnú skutočnosť dôležitú pre posúdenie veci a to, že v mesiaci november 2008 bol uzatvorený Dodatok č. 1 k Zmluve o budúcej zmluve o prevode vlastníckeho práva k predmetnému bytu, kde sa zmenila zmluvná strana v osobe nadobúdateľa, ktorým sa stal práve žalobca MS Family s.r.o. Na základe tejto skutočnosti krajský súd nesprávne konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď za IV. štvrtrok 2008 nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z predmetných faktúr, pretože v tomto prípade žalobca nesplnil podmienky vyžadované ustanovením § 49 - § 51 zákona o DPH. Výsporiadaval sa fakticky len s faktúrami č. 2008/448 a č. 2008/457 a o tieto faktúry žalobca svoj nárok neopieral.

Ďalej poukázal na konštatovanie krajského súdu, ktorý sa v celom rozsahu stotožnil s názorom žalovaného správneho orgánu, že nie je možné akceptovať predkladané, novovyhotovené faktúry s dátumom vystavenia v mesiaci december 2008, ktoré neboli správcovi dane predložené ani jedným subjektom a neboli ani v ich účtovníctve a evidencii a dodatočne meniť skutočnosti. Tieto závery nemajú žiadne opodstatnenie vo vykonanom dokazovaní a nie je preukázané na akom základe si ich súd osvojil a stotožnil sa s nimi. Rovnako považoval za nesprávny záver súdu, že v danom prípade nebolo preukázané, že fakturované plnenia boli dodané dodávateľom pre platiteľa MS Family s.r.o. Preukázanie tejto skutočnosti je podľa žalobcu zrejme bez akejkoľvek pochybnosti zo skutočnosti, že MS Family s.r.o. sa jediná stala vlastníkom predmetného bytu a nikdy sa ním nestal Ing. Y. L. fyzická osoba.

Žalobca si uplatnil nárok na odpočet DPH na vstupe za obdobie IV. kalendárny štvrtrok 2008. Odpočet bol odôvodnený predovšetkým skutočnosťou, že v danom období nadobudol na základe Zmluvy o prevode vlastníckeho práva k nehnuteľnosti od predávajúceho, ktorým bola spoločnosť RKS spol. s r.o. Následne žalobca poukázal na skutočnosti týkajúce sa skutkového stavu, ktoré už uviedol v žalobe.

Ďalej žalobca uviedol, že treba zobrať na zreteľ, že fyzickej osobe Ing. Y. bol zo strany RKS s.r.o. (dodávateľa) vystavený dobropis pod č. 2008/606, ktorým dňa 31. decembra 2008 boli dobropisované faktúry 2008/169, 2008/181, 2008/448, 2008/457, 2008/460 vystavené na odberateľa Ing. Y. L.. Správcovi dane bol tento dobropis počas kontroly predložený. K preukázaniu oprávnenosti odpočtu

žalobca dokladoval Zmluvu o prevode vlastníckeho práva k bytu zároveň aj daňové doklady - faktúry č. 2008/584A a č. 2008/585 zo 17. decembra 2008, ktoré boli vystavené dodávateľom RKS s.r.o. Nemožno sa preto stotožniť s názorom krajského súdu, keď konštatoval, že správca dane postupoval správne, keď za IV. štvrťrok 2008 nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane, pretože v tomto prípade žalobca nesplnil podmienky vyžadované ustanovením § 49 - § 51 zákona o DPH, čím žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane.

Krajský súd podľa žalobcu nezobral na zreteľ skutočnosti, že daňový subjekt MS Family s.r.o. jednoznačne disponuje existenciou materiálneho plnenia - je vlastníkom nehnuteľnosti - bytu č. XXX, čo nebolo nikdy zo strany správcu dane ani žalovaného spochybnené, správcovi boli predložené faktúry 2008/584A, 2008/585 preukazujúce cenu poskytnutého materiálneho plnenia. Žalobca zdôraznil, že uniesol svoje dôkazné bremeno v plnom rozsahu a nemôže znášať zodpovednosť za nedostatky v účtovníctve iného daňového subjektu. Tento názor je potvrdený rovnako v dostupnej judikatúre (viď rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/1/2011). Vystavenie daňových dokladov zodpovedajúcich skutočnosti, že nehnuteľnosť nadobudla MS Family s.r.o. zo strany RKS, s.r.o. odmietol súd len s konštatovaním, že tieto boli vystavené na údajný nátlak Ing. Mariána Skákalu ako konateľ a jediného spoločníka MS Family s.r.o. Stotožnenie sa súdu s argumentáciou žalovaného v tomto prípade nemá oporu v žiadnom zákonnom ustanovení.

Krajský súd v tejto súvislosti len konštatoval, že na základe obsahu administratívneho spisu dospel k záveru, že správca dane pri výkone daňovej kontroly postupoval v súlade s ust. § 2 zákona o správe daní a poplatkov, vykonal vo veci rozsiahle a podrobné dokazovanie, hodnotil každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. V žalobe poukazoval žalobca na porušenie zákona v súvislosti s procesným postupom žalovaného správneho orgánu, ako aj porušenia práv žalobcu, ktoré vyplývalo zo skutočnosti, že odvolací orgán dopĺňal v rámci odvolacieho konania niektoré dôkazy (Požiadanie DÚ Brezno o doplnenie šetrenia, viď str. 8 posledný odsek napadnutého rozhodnutia, na základe ktorého bola spísaná dňa 21.1.2011 zápisnica o ústnom pojednávaní s novou konateľkou RKS spol. s r.o. Helenou Kokavcovou). Žalobca sa dozvedel o ich existencii až z rozhodnutia žalovaného, s týmito nebol žiadnym spôsobom oboznámený, ani nemal možnosť na ne reagovať. Na tieto skutočnosti krajský súd vôbec, napriek právnenému názoru vyslovenému v uznesení Najvyššieho súdu, nereagoval a nevysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozsudku.

III.

K podanému odvolaniu sa vyjadril žalovaný vo svojom písomnom vyjadrení z 26. júna 2014, v ktorom uviedol, že krajský súd rozhodol správne, keď žalobu žalobcu zamietol, pretože vychádzal zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu veci a vyvodil správny právny záver. Tvrdenie v odvolaní, že žalobca si neuplatnil právo na odpočítanie dane z faktúr č. 2008/448 z 19. septembra 2008 a č. 2008/457 z 26. septembra 2008, nie je podľa žalovaného pravdivé, pretože z obsahu spisu vyplýva, že pri začatí kontroly za IV. štvrťrok 2008 dňa 10. mája 2009 predložil tieto faktúry a uplatňoval si z nich DPH v celkovej výške 166.050,-Sk, aj keď žalobca sa stal zmluvnou stranou Zmluvy o budúcej zmluve o prevode vlastníckeho práva k bytu č. XXX 27. novembra 2008, ktorým nadobudol platnosť a účinnosť Dodatok č. 1 k zmluve. Fakturované plnenia boli dodané fyzickej osobe Ing. Y. L.. Nie je pravdivé ani tvrdenie, že žalobca si neodpočítaval daň z majetku, ktorý nadobudol pred dňom, ako sa stal platiteľom dane. Okrem vyššie uvedených faktúr je dôkazom aj podané daňové priznanie DPH za IV. štvrťrok 2008, v ktorom bola v riadku č. 24 - odpočítanie dane pri registrácii platiteľa dane podľa § 55 zákona uvedená suma vo výške 166.050,-Sk. Podľa § 55 zákona o DPH platného a účinného v danom čase osoba, ktorá sa stala platiteľom, môže odpočítať daň viažucu sa k majetku, ktorý nadobudla pred dňom, keď sa stala platiteľom a žalobca si uplatňoval DPH podľa tohto ustanovenia zákona z plnení, ktoré boli prijaté fyzickou osobou.

Zdôraznil, to že RKS s.r.o. vystavila na nátlak Ing. L. faktúry na žalobcu ho neoprávňuje, aby si z týchto dodatočne vystavených faktúr, na ktorých je uvedený dátum vystavenia december 2009,

uplatňoval daň za IV. štvrťrok 2008. Pokiaľ žalobca ako argument uvádza, že RKS s.r.o. mala nesprávne zaúčtované a zaevidované plnenia, čo on nemá právo zisťovať a nemôže byť za to ani zákonným spôsobom postihovaný, podľa žalovaného RKS s.r.o. mala správne vystavené faktúry a zaúčtované úhrady, čo potvrdila aj JUDr. V., postupovala podľa Zmluvy o budúcej zmluve..., splátkového kalendára, Dodatku č. 1 k zmluve a s týmto postupom súhlasil aj Ing. L. a následne žalobca, až pokiaľ nezistil, že z plnení poskytnutých občanovi si nemôže uplatniť právo na odpočítanie dane. Uviedol, že osoba Ing. L. nie je totožná s osobou žalobcu. Zmluvy boli platné a účinné tak, ako boli uzatvorené a odvolávajú sa na ne aj dodatočne vystavené faktúry. Úhrady boli z väčšej časti realizované občanom Ing. L. a neboli mu vrátené do 31. decembra 2008, ale súhlasil s ich započítaním na úhradu plnení. Dôkazom o tom je napr. aj list od Ing. L., ktorý bol prílohou č. 4 stanoviska RKS s.r.o. z 8. apríla 2010, v ktorom sa uvádza: „Pani V. tak ako sme sa na začiatku roka dohodli rád by som poslednú splátku platil už ako firma a tým aj zmenil pôvodnú zmluvu na mňa ako na fyzickú osobu za zmluvu na firmu.“

Ďalším dôkazom je napr. fakt, že na faktúre č. 2008/584A zo 17. decembra 2008 sú uvedené sumy dvoch splátok a náklady na krb, základ dane v celkovej sume 3.958 532,80 Sk, (faktúra sa odvoláva: na základe zmeny majiteľa). Na faktúre č. 2008/585 zo 17. decembra 2008 (na základe zmluvy o prevode nehnuteľnosti posledná splátka), sú tieto splátky odpočítané ako uhradené a fakturovaná je posledná splátka v sume 245 824,-Sk, ktorá bola aj žalobcom uhradená. Z uvedeného vyplýva, že 17. decembra 2008 žalobca v skutočnosti neuhradil a ani nemohol uhradiť tieto započítané splátky a neboli uhradené žalobcom ani do 31. decembra 2008. O tom svedčí aj Zmluva o prevode vlastníckeho práva k bytu/k časti nebytového priestoru č. XXX z 19. decembra 2008, v ktorej v čl. III, bod 3.3. je uvedené, že záloha kúpnej ceny vo výške 4.670 654,-Sk bola uhradená pred podpisom tejto zmluvy. Žalobca reálne takúto sumu RKS s.r.o. neuhradil ani do 19. decembra 2008 ani do 31. decembra 2008. Na úhradu boli započítané splátky, ktoré uhradil občan Ing. L. a neboli mu vrátené do 31. decembra 2008 dodávateľom ani žalobcom.

Ďalej vo svojom vyjadrení žalovaný uviedol, že samotná faktúra č. 2008/585 zo 17. decembra 2008 vystavená na MS Family s.r.o., bola ku kontrole predložená v dvoch verziách, správca dane priznal daň uvedenú na faktúre v sume 39.249,20 Sk, boli odpočítané splátky faktúr, ktoré boli vystavené v marci a v septembri 2008 občanom, keď žalobca nebol účastníkom zmluvy. Teda žalobca rešpektoval zmluvný vzťah, že vstúpil ako nástupca za občana, ako budúci nadobúdateľ nehnuteľnosti, splátky ktoré uhradil ako občan odpočítal od vystavených faktúr, čím súhlasil so započítaním, keďže z tejto faktúry uplatnil odpočítanie dane. Keď žalobca zistil od správcu dane, že z faktúr uvedených ako uhradené zálohy mu nebude priznané právo na odpočítanie dane, k opakovanej kontrole predložil inú verziu faktúry č. 2008/585, s dátumom vystavenia a dodania 17. decembra 2008, ktorá sa odvoláva na uhradené splátky z faktúry č. 2008/584A v sume 3.924 919,40 Sk. Žalobca v skutočnosti tieto úhrady nevykonával, čo svedčí o tom, že faktúry nepreukazujú pravdivú skutočnosť, ide o dodatočne vystavené doklady, ktoré nemohli byť reálne vystavené 17. decembra 2008 pre žalobcu a sú v protiklade s dokladmi a vyjadreniami žalobcu pri začatí kontroly. Žalobca nadobudol nehnuteľnosť, ale čiastočné plnenia, ktoré tomu predchádzali, boli poskytnuté fyzickej osobe, podpisom Dodatku č. 1 k Zmluve o budúcej zmluve ..., žalobca pokračoval v právach a povinnostiach budúceho nadobúdateľa nehnuteľnosti, až do jej dokončenia a nadobudnutia do vlastníctva zápisom do katastra nehnuteľností. Správca dane priznal žalobcovi DPH s plnením, ktoré mu boli poskytnuté dodávateľom ako zmluvnej strane. Žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane, pretože nespĺnil podmienky uvedené v ust. § 51 v nadväznosti na ust. § 49 zákona o DPH. Čiastočné plnenia boli do účinnosti Dodatku č. 1 k Zmluve o budúcej zmluve... dodané občanovi, ktorý ich aj uhradil a dňa 15. novembra 2008 bol s ním spísaný Protokol o odovzdaní a prevzatí, prehliadka predmetnej nehnuteľnosti (je prílohou odpovede na dožiadanie z 27. mája 2009).

Žalovaný zdôraznil, že žalobca neznáša nepriznaním dane zodpovednosť za nedostatky v účtovníctve iného daňového subjektu, to je zavádzajúce a účelové tvrdenie žalobcu, ktorým si chce privodiť priaznivé rozhodnutie vo svoj prospech. Žalobca neuviedol, ako súvisí rozsudok Najvyššieho súdu SR č. 3Sžf/1/2011 s danou vecou. Podľa názoru žalovaného, uvedený rozsudok sa týka iných skutočností, daňové orgány nespochybnili zdaniteľné plnenia. Žalobca sám preukázal, že neprijal čiastočné plnenia

týkajúce sa nehnuteľnosti a po zistení, že správca dane mu neprizná právo na odpočítanie dane, následne účelovo predkladal ďalšie faktúry s dátumom vystavenia v decembri 2008.

K námietke žalobcu, že pri doplnení šetrenia bola spísaná Daňovým úradom Brezno zápisnica s konateľkou RKS s.r.o. p. Helenou Kokavcovou, ale žalobca s ňou nebol oboznámený, žalovaný zdôraznil, že žalobca nebol ukrátený na svojich právach, keď s ňou nebol oboznámený, pretože nepriznanie dane z faktúr nebolo na základe jej výpovede z 21. januára 2011, ale na základe ním predložených dokladov, zistení a vyjadrení počas kontroly a opakovanej kontroly. Žalobcovi nebola priznaná daň z dodávateľských faktúr, pretože nesplnil podmienky uvedené v zákone o DPH. Bolo preukázané, že nové verzie faktúr, ktoré predložil na uplatnenie odpočítania dane, boli vystavené až po 31. decembri 2008, čo aj sám uviedol v odvolaní aj v žalobe, bolo tiež zmenené jeho účtovníctvo. Žalobca všetky zmeny vykonal účelovo, aby si mohol uplatniť daň z pridanej hodnoty aj z čiastkových plnení, ktoré boli v skutočnosti poskytnuté a fakturované občanovi Ing. L., nie žalobcovi. Tomu nasvedčujú všetky predložené doklady, zistenia a vyjadrenia samotného žalobcu, aj ďalšie zistenia, ktoré sú uvedené v rozhodnutiach žalovaného a správcu dane.

Za stavu, že postup žalovaného, aj preskúmané rozhodnutie boli v súlade so zákonom, žalovaný navrhol, aby Najvyšší súd SR potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave z 15. mája 2014 č. k. 1S 126/2011-74, pretože vec bola posúdená správne po skutkovej aj právnej stránke a aby žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

IV.

Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej len „odvolací súd“) ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 O.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 veta prvá a § 212 ods. 1 O.s.p.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 O.s.p.), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

V správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť postupu a rozhodnutí orgánov verejnej správy, ktorými sa zakladajú, menia alebo zrušujú práva alebo povinnosti fyzických alebo právnických osôb, ako aj rozhodnutí, ktorými práva a právom chránené záujmy týchto osôb môžu byť priamo dotknuté (§ 244 ods. 1, 2 O.s.p.).

V prípadoch, v ktorých fyzická alebo právnická osoba tvrdí, že bola na svojich právach ukrátená rozhodnutím a postupom správneho orgánu, a žiada, aby súd preskúmal zákonnosť tohto rozhodnutia a postupu, súd postupuje podľa ustanovení druhej hlavy piatej časti O.s.p. (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 O.s.p.).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta O.s.p.). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie

napadnutého rozhodnutia, t.j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva (§ 250i ods. 1 veta druhá O.s.p.). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnictve (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahradzovať činnosť správnych orgánov pri zisťovaní skutkového stavu dopĺňaním rozsiahleho dokazovania, ale preskúmať zákonnosť ich rozhodnutí, teda to, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t.j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich vydania.

Správny súd pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu v konkrétnej právnej veci sa v zásade obmedzí na otázku, či vykonané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádza, nie sú pochybné, najmä kvôli prameňu, z ktorých pochádzajú alebo pre porušenie niektorej procesnej zásady správneho konania a ďalej na otázku, či vykonané dôkazy logicky robia vôbec možným skutkový záver, ku ktorému správny orgán dospel. Správny súd pri preskúmaní zákonnosti správneho rozhodnutia a postupu správneho orgánu posudzuje, či správny orgán aplikoval na predmetnú právnu vec relevantný právny predpis.

Podľa § 246c ods.1, veta prvá O.s.p. pre riešenie otázok, ktoré nie sú priamo upravené v tejto časti, sa použijú primerane ustanovenia prvej, tretej a štvrtej časti tohto zákona.

Podľa § 219 ods.1,2 O.s.p. odvolací súd rozhodnutie potvrdí, ak je vo výroku vecne správne. Ak sa odvolací súd v celom rozsahu stotožňuje s odôvodnením napadnutého rozhodnutia, môže sa v odôvodnení obmedziť len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia, prípadne doplniť na zdôraznenie správnosti napadnutého rozhodnutia ďalšie dôvody.

Odvolací súd v rozsahu odvolacích dôvodov preskúma rozsudok súdu prvého stupňa, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúma aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi odvolania proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave, po preskúmaní odvolaním napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu vychádzajúc z ustanovenia § 219 ods. 2 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá O.s.p. nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku. Tieto závery spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním najvyšší súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne, a aby nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe fakty v prejednávanej veci spolu s právnymi závermi krajského súdu, na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu uvedeným v odvolaní uvádza nasledovné.

Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon č. 511/1992 Zb. obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

Správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pričom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo (§ 2 ods. 3 zákona č. 511/1992 Zb.).

Podľa § 29 ods. 4 zákona č. 511/1992 Zb. ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti a ktoré nie sú získané v

rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov (priznania, hlásenia, odpovede na výzvy správcu dane a pod.), o svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane 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.

Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie (§ 29 ods. 1 zákona č. 511/1992 Zb.). Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov (§ 29 ods. 2 zákona č. 511/1992 Zb.).

Z podkladov spisu je zrejmé, že v rámci administratívneho konania bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, pričom súd prvého stupňa v odôvodnení napadnutého rozsudku podrobne popísal skutkový stav, ako vyplynul z administratívneho spisu.

Záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona o DPH. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom.

V posudzovanej veci aj podľa názoru senátu najvyššieho súdu nebolo možné akceptovať neustále predkladané, novovytvorené faktúry s dátumom vystavenia v mesiaci december 2008, ktoré neboli správcovi dane predložené ani jedným subjektom a neboli ani v ich účtovníctve a v evidencii a dodatočne meniť rozhodujúce skutočnosti. Jednoznačne nebolo preukázané, že fakturované plnenia boli dodané dodávateľom pre platiteľa MS Family, s.r.o., t.j. pre žalobcu, pričom povinnosťou daňového subjektu podľa § 15 ods. 6 písm. e) v spojení s ust. § 29 ods. 8 zákona o správe daní a poplatkov, bolo preukázať dôkaznými prostriedkami, že splnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane a nadobudol fakturované plnenie od dodávateľa, čo v danom prípade žalobca nepreukázal.

Z podkladov administratívneho spisu je zrejmé, že pri začatí kontroly nebol žalobcom ani jeho dodávateľom predložený dobropis č. 2008/606. Uvedený dobropis nebol predložený ani počas kontroly ako tvrdí žalobca, ale až dňa 1. júna 2010 so stanoviskom k protokolu o opakovanej kontrole, čo bolo viac ako rok od začatia kontroly. Dátum jeho vystavenia 31. december 2008 nie je reálny a nepreukazuje pravdivé skutočnosti, že fyzickej osobe boli 31. decembra 2008 dobropisované faktúry č. 2008/169, 2008/181, 2008/448, 2008/457, 2008/460. Dobropis je v protiklade s predloženými dokladmi a vyjadreniami samotného žalobcu pri začatí a počas kontroly, aj s vyjadrením JUDr. A., ktorá bola konateľkou dodávateľa žalobcu. Čo sa týka faktúr č. 2008/584A a č. 2008/585, ktoré majú uvedený dátum vystavenia 17. december 2008 a boli predložené tiež s vyjadrením k protokolu o opakovanej kontrole dňa 1. júna 2011, ani tieto nemohli byť reálne vystavené v decembri 2008, preto nepreukazujú pravdivé skutočnosti tvrdené žalobcom.

Z vykonaných zistení bolo jednoznačne preukázané samotným žalobcom, že si uplatňoval daň z faktúr, ktoré boli vystavené za poskytnuté plnenia pre iný subjekt a to pre fyzickú osobu. Žalobca sa stal zmluvnou stranou za občana Ing. L. dňom účinnosti Dodatku č. 1 k zmluve o budúcej zmluve ..., teda pokračoval v právach a povinnostiach vyplývajúcich zo zmluvy. Čiastočné plnenia boli v zmysle zmluvy poskytnuté občanovi až do účinnosti uzatvoreného Dodatku č. 1, čo bolo 27. novembra 2008. Všetky zistené dôkazy a fakty preukazujú, že čiastočné plnenia, z ktorých nebolo žalobcovi priznané právo na odpočítanie dane, boli dodané fyzickej osobe, ktorá ich aj uhradila podľa dokladov a do 31. decembra 2008 neboli tieto plnenia fyzickej osobe vrátené. Žalobca nezdôvodnil svoje tvrdenie ako preukázal, že mu boli čiastočné plnenia bez pochybnosti dodané dodávateľom. Dodatočne predložené rôzne verzie

faktúr, nepreukázali ním tvrdené skutočnosti, pretože ani jedna faktúra nebola reálne vystavená v decembri 2008, čo de facto priznal samotný žalobca tým, že si zmenil celé účtovníctvo, aj evidenciu DPH.

K odvolacej námietke žalobcu o nadobudnutí nehnuteľnosti je nutné konštatovať, že čiastočné plnenia kúpnej ceny uhradil Ing. Y. L. zo svojho účtu a dodatočne vystavené faktúry nepreukázali tvrdenia žalobcu, že uhradil celú kúpnu cenu, nakoľko nepreukázal vrátenie zaplatených súm Ing. Y. L. a tým neunesol dôkazné bremeno. Ak daňovník neunesie v tomto zmysle dôkazné bremeno a nepreukáže dodanie zdaniteľných obchodov, nemôže byť úspešný v uplatnení nároku na odpočet DPH. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 8 Sžf 6-7/2014 z 26. marca 2015, cit.: „Splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane preukazuje platiteľ, pričom splnenie uvedených podmienok nespočíva len v ich formálnej deklarácii, predložení dokladov s predpísaným obsahom. Doklady musia mať povahu faktu, musia byť vystavené na materiálnom podklade a ako právna skutočnosť aj preukázané. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 <. z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 <. z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého 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. <. o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (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".

Odvolací súd sa stotožnil s názorom správneho orgánu, že správca dane nepriznal daň z faktúr, na ktorých bol síce uvedený dátum vystavenia 17. december 2008, ale v skutočnosti boli vystavené účelovo neskôr, keď žalobca zistil, že z dokladov predložených ku kontrole nadmerného odpočtu mu nebolo uznané právo na odpočítanie dane.

V zmysle § 29 ods. 8 zákona o DPH nesie zodpovednosť za vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií a záznamov žalobca, teda daňový subjekt a je povinný preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane. Žalobca v tomto prípade si svoju povinnosť nesplnil a nepreukázal skutočnosti rozhodujúce pre priznanie odpočítania dane, naopak zmätočne predkladal rôzne verzie faktúr.

Pokiaľ žalobca poukazoval na nedostatky v účtovníctve spoločnosti predávajúceho RKS, s.r.o., ktoré mu nemôžu byť na jeho ujmu, tejto jeho námietke nebolo možné priznať úspech, pretože z podkladov administratívneho spisu žalobcom tvrdené nedostatky v účtovníctve spoločnosti RKS, s.r.o. zistené neboli. Tvrdenie žalobcu, že má niesť zodpovednosť za nedostatky v účtovníctve iného daňového subjektu, preto možno považovať len za jeho subjektívny názor. Žalovaný posudzoval uplatnený nárok na odpočítanie dane zo zmlúv, faktúr, úhrad a ostatných dokladov predložených žalobcom a aj z jeho vyjadrení. Zo všetkých predložených dôkazov vyplynulo, že čiastočné plnenia poskytnuté fyzickej osobe jej žalobca nevrátil, ani dodávateľovi plnenia ku dňu pristúpenia žalobcu k Zmluve o budúcej zmluve ... namiesto fyzickej osoby, ani do 19. decembra 2008, kedy uzatvoril Zmluvu o prevode vlastníctva, ani do 31. decembra 2008, ako tvrdí predložením dokladov v roku 2010. Žalobcovi nebolo priznané právo na odpočítanie dane, pretože neprijal čiastočné plnenia, ktoré boli poskytnuté fyzickej osobe, čo bolo aj riadne zdôvodnené ustanoveniami zákona o DPH, preto neobstoí tvrdenie žalobcu, že nepriznanie dane nemá oporu v žiadnom zákonnom ustanovení.

Senát najvyššieho súdu zdôrazňuje, že skutočnosť, že dodávateľ vystaví žalobcovi na jeho žiadosť alebo nátlak viaceré verzie faktúr, žalobcu ako platiteľa dane neoprávňuje vybrať si z nich a uplatniť si DPH podľa toho, ako je pre neho výhodné.

Správca dane podľa § 29 ods. 2 a 4 cit. zákona dbal, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými mohol zistiť a objasniť tieto skutočnosti, a z toho dôvodu skúmal aj reálne naplnenie fakturovaných zdaniteľných obchodov. Bolo povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu, aby preukázal dôkaznými prostriedkami, že splnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane a nadobudol fakturované plnenie od dodávateľa, čo v danom prípade platiteľ nepreukázal, aj keď bol na to správcom dane viackrát vyzvaný. Za stavu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno, nebolo mu priznané právo na odpočítanie dane v súlade so zákonom.

Pokiaľ žalobca poukazoval na rozsudok Najvyššieho súdu č. 3Sžf/1/2011, senát odvolacieho súdu konštatuje, že uvedený rozsudok sa týka preukázania plnenia a umožnenia splnenia dôkaznej povinnosti daňového subjektu, čo nie je prípad žalobcu, ktorý mal dostatok možností na preukázanie splnenia dôkaznej povinnosti. V priebehu celého konania žalobca predkladal nové faktúry, ktoré žiadal vyhotoviť od svojho dodávateľa za účelom dodatočného splnenia zákonných podmienok, ktoré je potrebné preukázať na uplatnenie práva na odpočítanie dane.

K odvolacej námietke žalobcu týkajúcej sa procesného postupu správnych orgánov v rámci dokazovania žalovaného, keď namietal, že pri doplnení šetrenia bola spísaná zápisnica s konateľkou RKS s.r.o. s ktorou nebol oboznámený, odvolací súd uvádza, že k nepriznaniu dane z faktúr žalobcovi nedošlo na základe výpovede konateľky spoločnosti RKS, spol. s.r.o. Heleny Kokavcovej, ale na základe žalobcom predložených dokladov, zistení a vyjadrení počas kontroly a opakovanej kontroly.

Odvolací súd s prihliadnutím na celkovú dôkaznú situáciu v posudzovanej veci nepovažoval za racionálne a hospodárne, zrušiť napádané rozhodnutie a vrátiť vec žalovanému na ďalšie konanie z dôvodov vyššie uvádzaného procesného pochybenia, ktorého odstránenie zopakovaním procesného postupu by nemohlo privodiť vecne iné alebo výhodnejšie rozhodnutie pre žalobcu. Odvolací súd v tejto súvislosti poukazuje aj na svoje skoršie rozhodnutie sp. zn. 4 SŽ 98-102/2002 zo dňa 17.12.2002, podľa ktorého „Rozhodnutie sa nezrušuje preto, aby sa zopakoval proces a odstránili formálne vady, ktoré nemôžu privodiť vecne iné, či výhodnejšie rozhodnutie pre účastníka.“

K základným zásadám v daňovom konaní, ako aj k zásade voľného hodnotenia dôkazov, Najvyšší súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 4Sžf/4/2011 z 15. marca 2011, v odôvodnení ktorého Najvyšší súd SR konštatoval: „S poukazom na § 29 ods. 8 <. zákona o správe daní je potrebné uviesť, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2 písm. a), § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužiteľnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Pokiaľ žalobca v odvolaní namietal, že skutkový stav bol nesprávne právne posúdený, najvyšší súd sa s touto námietkou zhodne s názorom súdu prvého stupňa nestotožňuje. V danom prípade nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, iba predloženie faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke dáva žalobcovi do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.“

Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a

schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

Za týchto skutkových okolností napadnuté rozhodnutie žalovaného je i podľa názoru odvolacieho súdu vydané na základe riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu. V súdnom konaní obsahom administratívneho spisu bolo preukázané, že vykonané dokazovanie bolo náležite vyhodnotené a v hodnotení dôkazov tak, ako prvostupňový súd ani odvolací súd nezistil právne pochybenia ani logické nesprávnosti a ani takú vadu konania, ktorá by mala vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

Senát odvolacieho súdu sa stotožnil s právnym názorom krajského súdu, že žaloba nebola dôvodná, pretože žalovaný sa v rámci žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu prvostupňového správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia daňových predpisov.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti, Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 O.s.p. a s § 219 ods. 1 O.s.p. potvrdil.

O trovách odvolacieho konania rozhodol odvolací súd s poukazom na ust. § 250k ods. 1 veta prvá O.s.p. v spojení s ust. § 246c veta prvá O.s.p. a s ust. § 224 ods. 1 O.s.p. v súlade s ust. § 142 ods. 1 O.s.p. tak, že v odvolacom konaní neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01.05.2011).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.