

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžf/104/2015  
Identifikačné číslo spisu: 1013201082  
Dátum vydania rozhodnutia: 23.11.2016  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2016:1013201082.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a sudcov JUDr. Ivana Rumanu a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: Shadow, s.r.o., Galvániho 2/A, Bratislava, právne zastúpeného JUDr. Marcelom Biznárom, advokátom so sídlom Bajkalská 31, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná č. 63, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 15.06.2010, v konaní o odvolaní žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/150/2013-41 zo dňa 7. apríla 2015, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/150/2013-41 zo dňa 7. apríla 2015 p o t v r d z u j e.

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

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia vyššie uvedeného rozhodnutia žalovaného ako i dodatočného platobného výmeru Daňového úradu Pezinok (ďalej len „správca dane“) č. 608/320/13234/10/And zo dňa 09.04.2010. Týmto rozhodnutím správca dane podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 29.12.2010 (ďalej len „zákon o správe daní“) na základe výsledku daňovej kontroly dodatočne vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie december 2008 v sume 15 817,56 Eur. Žalovaný napadnutým rozhodnutím č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 15.06.2010 v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 48 ods. 5 zákona o správe daní predmetný dodatočný platobný výmer potvrdil.

Podľa § 250k ods. 1 OSP krajský súd neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Dôvodom dodatočného vyrubenia DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie bolo správcom dane

konštatované porušenie § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom do 31.12.2008 (ďalej len „zákon o DPH“) žalobcom, keď tento si uplatnil právo na odpočítanie dane za dodanie tovaru, ktorého reálne dodanie deklarovaným dodávateľom sa preverovaním zo strany správcu dane nepotvrdilo. Konkrétne správca dane v zdaňovacom období december 2008 neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z daňových dokladov č. 20080271, č. 20080285, č. 20080306, č. 20080311 a č. 20080315, vystavených dodávateľom GOLD MKM s.r.o., Zámocká 22 Bratislava, IČO 35 768 720, ktorými mal fakturovať dodanie tovaru v celkovej sume 2 984 520,- Sk, z toho 19% DPH predstavovala sumu 476 520,- Sk.

V rámci súdneho prieskumu krajský súd konštatoval skutkové zistenia tvoriace podklad pre dodatočné určenie DPH za predmetné zdaňovacie obdobie a s poukazom na zásady daňového konania a dôkaznú povinnosť žalobcu vyhodnotil, že správca dane dbal na skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti, aby tieto boli zistené čo najúplnejšie. Ako nesporné posúdil, že správca dane formou dožiadania skúmal aj vecné naplnenie fakturovaného obchodu s dodávateľom GOLD MKM, s.r.o., pričom žalobca počas daňovej kontroly napriek výzve správcu dane neuviedol žiadne osoby, prípadných svedkov, resp. nedoložil do spisu žiadne relevantné dôkazy na podporu jeho tvrdení.

Neunesenie dôkazného bremena zo strany žalobcu krajský súd zároveň dôvodil citáciou právneho názoru obsiahnutého v uznesení Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“) sp. zn. 3Sžf 85/2013 zo dňa 3. júna 2014 (hoci tento prameň krajský súd v odôvodnení neuviedol - poznámka odvolacieho súdu), podľa ktorého: „...žalobca uskutočnil platby osobe, ktorej identitu si neoveril a ktorej právny vzťah s dodávateľom je nepreukázaný. I v prípade, že by sa preukázala existencia tovaru, tak výdavok v danom prípade (keďže nešlo o platbu cez účet), nesmeroval k tvrdenému dodávateľovi, ale k neznámej osobe. V danom prípade postup žalobcu nie je možné hodnotiť ako postup obchodníka s odbornou starostlivosťou, ktorý zachováva pri platbách v hotovosti. Tieto okolnosti neumožňujú a nejde o špecifickú situáciu, kedy na základe judikatúry by bolo možné presunúť dôkazné bremeno z daňového subjektu na správcu dane. Správca dane vychádzal zo správneho rozloženia dôkazného bremena. Daňový subjekt pre prípad daňovej kontroly si neuchoval relevantné dôkazné prostriedky, ktoré s ohľadom na povahu transakcie bolo možné od neho očakávať nielen na základe zákona, ale i na základe rozumnej odbornej starostlivosti o vlastné daňové záležitosti“.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie a eventuálnym petitom navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie, alebo aby zrušil rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil právo na náhradu trov konania vyplývajúcich zo spisu a náhradu trov právneho zastúpenia v sume 423,66 Eur.

V súvislosti námietkou napádajúcou nedostatočné zistenie skutkového stavu daňovými orgánmi žalobca poukázal na právny záver z odôvodnenia rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 245/2010-67, 4S 144/2011 zo dňa 21.10.2011, potvrdeného v rámci odvolacieho konania Najvyšším súdom Slovenskej republiky rozsudkom sp. zn. 5Sžf/2/2012 zo dňa 31.01.2013. Uvedeným skorším rozsudkom krajský súd zastavil konanie v časti žaloby o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 15.06.2010 a zároveň rozhodnutie žalovaného č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 02.08.2010 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, pričom v jeho odôvodnení okrem iného uviedol: „Podľa názoru súdu, nebolo v možnostiach daňového subjektu v čase výkonu daňovej kontroly iným spôsobom preukázať realizáciu zdaniteľného plnenia, ako predloženými účtovnými dokladmi vyžiadanými správcou dane a ak nebol nadobudnutý tovar predaný, kontrolou skladových zásob. Správca dane, napriek svojim možnostiam nevykonal v prípade pochybností kontrolu účtovných dokladov, či deklarovaný tovar mohol nadobudnúť od iného subjektu, resp. či je nadobudnutie takéhoto množstva tovaru u žalobcu obvyklé, prípadne inými dôkaznými prostriedkami preukázať pochybenia žalobcu. Pátranie po dodávateľovi tovaru obdržaného žalobcom v decembri 2008 zo strany daňového subjektu po dlhšom časovom odstupe nie je podľa súdu spravodlivé požadovať od žalobcu. Z obsahu spisu nevyplýva, či sa správca dane pokúšal zistiť od žalobcu prítomnosť iných osôb pri preberaní tovaru, ktoré by mohli dosvedčiť realizáciu plnenia, resp. žiadal od neho iné doklady na

preukázanie dodávky. Bez doplnenia dôkazných prostriedkov a ich riadneho zhodnotenia daňovými orgánmi nie je možné dospieť k záveru, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a teda k nároku žalobcu na odpočet DPH.“

V nadväznosti na uvedené žalobca uviedol, že konanie v časti žaloby o preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 15.06.2010 bolo rozsudkom Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 245/2010-67 zo dňa 21.10.2010 zastavené z dôvodu, že toto rozhodnutie žalovaného nenadobudlo právoplatnosť a v časti žaloby o preskúmanie rozhodnutia žalovaného zo dňa 02.08.2010 súd vyhovel žalobnému návrhu a toto rozhodnutie zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie. Toto rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave nadobudlo právoplatnosť.

Podľa žalobcu však žalovaný sa vyššie uvedenými rozhodnutiami neriadil a v prílohe listu zo dňa 28.03.2013 žalobcovi prostredníctvom jeho právneho zástupcu doručil rozhodnutie žalovaného zo dňa 15.06.2010. Žalobca namieta, že žalovaný vo veci opätovne nekonal tak, ako mu to uložil krajský súd. Keďže v oboch konaniach na krajskom súde boli predmetom preskúmania zákonnosti obsahovo totožné rozhodnutia žalovaného (s rovnakým číslom rozhodnutie č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 15.06.2010 aj zo dňa 02.08.2010) a v konaní vedenom pod sp. zn. 4S 245/2010 dospel k záveru, že bez doplnenia dôkazných prostriedkov a ich riadneho zhodnotenia daňovými orgánmi nie je možné dospieť k záveru, že nedošlo k zdaniteľnému plneniu, a teda k nároku žalobcu na odpočet DPH, je možné podľa žalobcu konštatovať, že napadnuté rozhodnutie Krajského súdu v Bratislave (5S 150/2013-41) trpí vadou nesprávnych skutkových zistení a nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca sa domnieva, že krajský súd nevykonal navrhnuté dôkazy a nepripojil spis č. k. 4S 245/2010, nakoľko ak by tak urobil, nemohol by dospieť k diametrálne odlišným skutkovým zisteniam a právnenému názoru.

Obsah napadnutého rozhodnutia žalobca napáda z dôvodu, že toto rozhodnutie je v rozpore so zásadami daňového konania, napr. § 2 ods. 6 v tom čase platného zákona o správe daní a poplatkov, nakoľko daňová povinnosť bola určená v rozpore so skutkovým stavom. Podľa žalobcu je nepochybné, že tovar, ktorý bol predmetom zdaniteľného plnenia existoval a žalovaný, resp. správca dane si nespĺnil svoju povinnosť vykonať kontrolu tohto tovaru. Žalobca mal tento tovar riadne zaevidovaný na sklade a predával ho prostredníctvom svojej predajne. Ak teda žalovaný tvrdí, že tovar neexistuje, mal by byť znížený daňový základ žalobcu na výstupe, inak je žaloba zdanený dva krát. Žalobca sa preto v celom rozsahu pridržiava dôvodov uvedených v žalobnom návrhu ako aj v jeho ďalších podaniach.

Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu navrhol, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.

K námietke napádajúcej nedostatočné zistenie skutkového stavu a určenie daňovej povinnosti v rozpore so skutkovým stavom žalovaný uviedol, že správca dane, žalovaný a ani krajský súd nikdy netvrdili, že vykonaným šetrením bola spochybnená existencia tovaru, s ktorým sa malo obchodovať. Tvrdili, že bol spochybnený a v konečnom dôsledku relevantnými dôkazmi úplne vylúčený dodávateľ, ktorý mal daný tovar žalobcovi dodať, t.j. vylúčili, že dodávateľom tohto tovaru bola spoločnosť GOLD MKM s.r.o. Pokiaľ ide o tvrdenie žalobcu, že ten istý tovar, ktorý mu dodala spoločnosť GOLD MKM s.r.o. bol riadne zaevidovaný na sklade a predával ho prostredníctvom svojej predajne, a práve táto skutočnosť má potvrdiť, že tento tovar mu dodala spoločnosť GOLD MKM s.r.o., žalovaný opätovne uviedol, že daňové orgány vo svojich rozhodnutiach žalobcovi objasnili, že skutočnosť, že nebola spochybnená existencia tovaru a tento žalobca ďalej predával, ešte sama o sebe nepreukazuje, že predmetný tovar žalobcovi dodala práve spoločnosť GOLD MKM s.r.o. a nepreukazuje ani to, že žalobca práve tejto spoločnosti zaplatil za dodaný tovar a pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH a následne žalobcovi právo odpočítať DPH. Poukázal na skutočnosť, že rozsiahlym šetrením správcu dane bolo preukázané, že žalobca pri dodaní tovaru nekonal s osobou oprávnenou konať za spoločnosť GLOD MKM s.r.o., a preto konanie tejto osoby, pána V. Q., nemožno považovať za konanie danej spoločnosti.

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP a s § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok), preskúmal v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP) napadnuté rozhodnutie krajského súdu, ako i napadnuté rozhodnutie žalovaného a konanie predchádzajúce jeho vydaniu.

Odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 veta prvá OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je dôvodné.

Podľa § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V správnom súdnictve prejednávajú sudy na základe žalôb prípady, 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 (§ 247 ods. 1 OSP).

Podľa § 250i ods. 3 OSP na vady konania pred správnym orgánom sa prihliada, len ak vzniknuté vady mohli mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

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

Podľa § 1a písm. c) zákona o správe daní správou daní evidencia a registrácia daňových subjektov a ich vyhľadávanie, overovanie podkladov potrebných na správne a úplné zistenie dane, daňové konanie, daňová kontrola, evidovanie daní a preddavkov vrátane vysporiadania daňových preplatiek a daňových nedoplatkov, daňové exekučné konanie a ďalšie činnosti správcu dane a iných orgánov podľa tohto zákona alebo osobitných zákonov.

Podľa § 2 ods. 1 zákona o správe daní v daňovom konaní sa postupuje v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ostatných osôb zúčastnených v daňovom konaní.

Podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo.

Podľa § 2 ods. 6 zákona o správe daní pri uplatňovaní daňových predpisov v daňovom konaní sa berie do úvahy vždy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre určenie alebo vybratie dane.

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správcu dane zisťuje alebo preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti, a to u daňového subjektu alebo na mieste, kde to účel kontroly vyžaduje. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie účelu podľa tohto zákona alebo osobitného predpisu. Za daňovú kontrolu sa považuje aj kontrola oprávnenosti vrátenia dane alebo kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného zákona, alebo kontrola uplatnenia daňového bonusu podľa osobitného zákona, alebo kontrola použitia tovaru oslobodeného od dane podľa osobitných zákonov.

Podľa § 15 ods. 5 zákona o správe daní daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej

len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo

- a) na predloženie služobného preukazu zamestnancom správcu dane a písomného poverenia zamestnanca správcu dane na výkon daňovej kontroly,
- b) byť prítomný na rokovaní so svojimi zamestnancami,
- c) predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- d) nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania vykonaného u iného daňového subjektu v súvislosti s daňovou kontrolou vykonávanou u kontrolovaného daňového subjektu,
- e) klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní,
- f) vyjadriť sa ku skutočnostiam zisteným pri daňovej kontrole, k spôsobu ich zistenia, prípadne navrhnúť, aby v protokole boli uvedené jeho vyjadrenia k nim,
- g) nahliadnuť do zapožičaných dokladov u správcu dane v jeho obvyklej úradnej dobe.

Podľa § 15 ods. 6 zákona o správe daní kontrolovaný daňový subjekt má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane tieto povinnosti:

- a) umožniť poverenému zamestnancovi správcu dane vykonať daňovú kontrolu,
- b) zabezpečiť vhodné miesto a podmienky na vykonanie daňovej kontroly,
- c) poskytovať požadované informácie sám alebo ním určenou osobou,
- d) predkladať účtovné a iné doklady, ktoré preukazujú hospodárske operácie a účtovné prípady v písomnej forme alebo v technickej forme vrátane evidencie a záznamov, ktorých vedenie bolo správcom dane uložené, a podávať k nim ústne alebo písomné vysvetlenia,
- e) predkladať v priebehu daňovej kontroly všetky dôkazné prostriedky preukazujúce jeho tvrdenia najneskôr v lehote podľa odseku 10 druhej vety,
- f) umožňovať vstup do sídla kontrolovaného daňového subjektu a do jeho prevádzkových priestorov a umožňovať rokovanie s jeho zamestnancom,
- g) zapožičať doklady a iné veci mimo sídla alebo prevádzkových priestorov kontrolovaného daňového subjektu alebo poskytnúť výpisy, prípadne kópie (§ 14 ods. 3).

Z ustanovení § 29 ods. 1 a ods. 2 zákona o správe daní vyplýva, že dokazovanie vedie správcu dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Podľa § 29 ods. 4 zákona o správe daní 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 o správe daní daňový subjekt preukazuje všetky 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.

Podľa § 2 ods. 1 písm. a) zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi.

Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Predmetom odvolacieho konania je preveriť správnosť postupu žalovaného vo vzťahu k právnym záverom vyplývajúcim z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/2/2012 zo dňa 31. januára 2013, ktorým najvyšší súd v rámci odvolacieho konania potvrdil rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 4S 245/2010-67, 4S 144/2011 zo dňa 21. októbra 2011 a priznal žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania.

Z obsahu vyššie uvedeného rozhodnutia najvyššieho súdu vyplýva, že vo vzťahu k výroku rozsudku súdu prvého stupňa, ktorým bolo zastavené konanie v časti žaloby o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 15.06.2010, najvyšší súd uviedol:

„Najvyšší súd Slovenskej republiky, vzhľadom k tomu, že rozhodnutie zo dňa 15. júna 2010 nenadobudlo voči žalobkyni právne účinky a teda sa nestalo právoplatným, nemôže byť predmetom preskúmania súdom (§ 247 ods. 2 OSP), a preto krajský súd správne v tejto časti žaloby konanie zastavil s poukazom na ustanovenie § 250d ods. 3 OSP.

V novom konaní bude povinnosťou žalovaného opätovne riadne doručiť rozhodnutie zo dňa 15. júna 2010 daňovému subjektu, resp. v prípade platnosti plnomocenstva pre konanie pred správny orgánom splnomocnenému zástupcovi, pričom žaloba má opätovne možnosť domáhať sa jeho preskúmania na súde v zmysle ustanovení § 247 a nasl. OSP. Z tohto dôvodu sa najvyšší súd ani nezaoberal meritom veci.“

Vo vzťahu k dôvodom zrušenia rozhodnutia žalovaného č. I/222/9595-68830/2010/990036-r zo dňa 02.08.2010 krajským súdom najvyšší súd v rozsudku sp. zn. 5Sžf/2/2012 zo dňa 31. januára 2013 uviedol:

„Pokiaľ ide o rozhodnutie zo dňa 02. augusta 2010, najvyšší súd zastáva názor, že ide o duplicitné rozhodnutie vydané v tej istej veci, a preto ho taktiež správne krajský súd zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie v zmysle § 250j ods. 2 písm. e/ OSP, keďže v konaní ide o takú vadu, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia a jeho vydanie spôsobuje zmatečnosť vo veci.“

Z uvedeného vyplýva, že najvyšší súd sa v rámci odvolacieho konania vedeného pod sp. zn. 5Sžf/2/2012, ani v samotnom rozsudku, meritom veci, vzťahujúcim sa k správnosti vyhodnotenia zisteného skutkového stavu a k správnosti dodatočne určenej dane, nezaoberal. Naopak, explicitne označil za správne zrušenie rozhodnutia žalovaného zo dňa 02.08.2010 krajským súdom len z dôvodu podľa ustanovenia § 250j ods. 2 písm. e) OSP, t.j. z dôvodu duplicity jeho vydania. Takže z jeho obsahu povinnosť daňových orgánov, doplniť dokazovanie v žalobcom požadovanom rozsahu, nevyplýva.

V súvislosti s dodržaním viazanosti žalovaného právnym názorom odvolacieho súdu (§ 250ja ods. 4 OSP) možno konštatovať, že v ďalšom konaní bol tento imperatív postupom žalovaného naplnený. Ako vyplýva z obsahu administratívneho spisu, žalovaný predmetné rozhodnutie zo dňa 15.06.2010 doručil aktuálnemu právnemu zástupcovi žalobcu a tomu právnym účinkom doručenia a nadobudnutia právoplatnosti uvedeného rozhodnutia nastali podmienky na uplatnenie práva na súdny prieskum správneho rozhodnutia podľa druhej hlavy piatej časti OSP.

Sporné faktúry boli na základe zisteného skutkového stavu z rovnakého dôvodu vylúčené i z daňových výdavkov ovplyvňujúcich základ dane z príjmov žalobcu za rok 2008, ktorej dorubenie bolo predmetom súdneho prieskumu i v odvolacom konaní vedenom na najvyššom súde pod sp. zn. 3Sžf/85/2013, pričom v uznesení sp. zn. 3Sžf/85/2013 zo dňa 3. júna 2014 Najvyšší súd Slovenskej republiky k meritu veci vyslovil právny názor, podľa ktorého: „...žalobca uskutočnil platby osobe, ktorej identitu si neoveril a ktorej právny vzťah s dodávateľom je nepreukázaný. I v prípade, že by sa preukázala existencia

tovaru, tak výdavok v danom prípade (keďže nešlo o platbu cez účet), nesmeroval k tvrdenému dodávateľovi, ale k neznámej osobe. V danom prípade postup žalobcu nie je možné hodnotiť ako postup obchodníka s odbornou starostlivosťou, ktorý zachovávajú podnikatelia pri platbách v hotovosti. Tieto okolnosti neumožňujú a nejde o špecifickú situáciu, kedy na základe judikatúry by bolo možné presunúť dôkazné bremeno z daňového subjektu na správcu dane. Správca dane vychádzal zo správneho rozloženia dôkazného bremena. Daňový subjekt pre prípad daňovej kontroly si neuchoval relevantné dôkazné prostriedky, ktoré s ohľadom na povahu transakcie bolo možné od neho očakávať nielen na základe zákona, ale i na základe rozumnej odbornej starostlivosti o vlastné daňové záležitosti“.

S prihliadnutím na zhodnosť účastníkov konania vo vyššie uvedenej veci, na zhodnosť obchodných transakcií v spojení s podstatnými skutkovými zisteniami, ako i na zhodnosť právnej otázky primeranosti dôkazného bremena kladeného na žalobcu, najvyšší súd v tomto odvolacom konaní zotrváva na vyššie uvedenom právnom názore. Zároveň konštatuje, že i vzhľadom na požiadavky zákona o DPH na uznanie práva na odpočet dane na vstupe, nie je možné a ani účelné, z pohľadu možnosti dosiahnutia priaznivejšieho rozhodnutia vo veci pre žalobcu, prisvedčiť požiadavke žalobcu na doplnenie dokazovania dodatočným preverením skladových zásob.

Zároveň k žalobcom namietanému nedostatočne zistenému skutkovému stavu odvolací súd uvádza, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, keďže v rámci správy daní (§ 1a písm. c/ zákona o správe daní) a prostredníctvom inštitútu daňovej kontroly správca dane preveruje základ dane alebo iné skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, príp. oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona o DPH (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní). Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvahe, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť 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 (§ 2 ods. 3 zákona o správe daní v spojení s § 29 ods. 1 a 2 citovaného zákona).

Z uvedeného dôvodu neobstojí námietka žalobcu, že bolo povinnosťou správcu dane vykonávať dokazovanie a ustáliť skutkový stav, pokiaľ sa neodstránia zistené nezrovnalosti medzi tvrdeniami žalobcu a skutkovými zisteniami.

Vo vzťahu k namietanému vyhodnoteniu zisteného skutkového stavu a k námietke neprimeraného prenosu dôkazného bremena na žalobcu odvolací súd uvádza, že podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 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 to zákon neustanovuje), ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani pri dobromyseľnosti platiteľa, prijímajúceho zdaniteľné plnenie. Naopak, zákonodarca z dôvodu zabránenia ľahkej zneužitelnosti požaduje, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet zákon stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, tovar alebo služby boli reálne dodané (§ 8, § 9 zákona o DPH) a to práve osobou uvedenou na faktúre, to znamená, že zdaniteľné plnenie mu bolo dodané a DPH bola voči nemu uplatnená práve platiteľom DPH uvedeným na faktúre.

Základným princípom výberu dane z pridanej hodnoty ako všeobecnej nepriamej dane je, že podnikateľ musí byť plne zbavený ťarchy DPH zaplatenej v cene prijatých tovarov a služieb určených na uskutočnenie zdaniteľných obchodov podliehajúcich DPH. DPH je súčasťou ceny, čo zároveň na každom výrobnom a dodávateľskom stupni odráža jej nevyhnutnú proporcionalitu k nadobúdacej cene, preto je ňou zdaňovaný každý predaj tovaru a služieb v každej fáze výroby a distribúcie. Platiteľ si môže od dane, ktorú má odvieť štátu z vykonaného obratu, odpočítať daň, ktorú mu pri nákupe tovarov a

služieb účtoval iný platiteľ ako súčasť ceny.

V súvislosti s prejednávanou vecou možno konštatovať, že uvedený princíp sa však neuplatňuje bez toho, aby platiteľ preukázal, že deklarovaný tovar nadobudol od konkrétneho platiteľa DPH a že mu DPH aj v cene tovaru zaplatil.

Odvolačný súd s poukazom na § 29 ods. 8 zákona o správe daní pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia spočíva predovšetkým na daňovom subjekte, Uvedená podmienka zákona korešponduje aj s cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania práva (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, Gemeente Leusden a Holin Group, C-487/01 a C-7/02, Zb. s- I-5337, bod 76, ako aj z 21. februára 2006, Halifax, a i., C-255/02, Zb. s. I. 1609, bod 71).

K námietke napádajúcej nedoplnenie dokazovania v konaní pred súdom prvého stupňa odvolací súd uvádza, že v správnom súdnictve súdy preskúmavajú zákonnosť žalobou napadnutých správnych rozhodnutí ako i postupov predchádzajúcich ich vydaniu, kedy je už skutkový stav známy a vyplýva z obsahu administratívneho spisu a dokazovanie sa vykonáva len výnimočne. Pre súd je v rámci správneho prieskumu zákonnosti napádaných rozhodnutí orgánov verejnej správy rozhodujúci skutkový stav, ktorý bol zistený v správnom konaní a teda bol tu v čase vydania správneho rozhodnutia (§ 250i ods. 1 a 2 OSP). Vo svetle výsledkov vykonaného dokazovania odvolací súd hodnotí postup krajského súdu ako zákonný a uvedenú námietku žalobcu ako nedôvodnú.

Z administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 2 ods. 3 zákona o správe daní, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, vykonal rozsiahle dokazovanie. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností týkajúcich sa prijatia sporných zdaniteľných plnení žalobcom od ním deklarovaného dodávateľa urobil a žalovaný ustálil, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predloženým daňovým dokladom na základe výsledkov vykonaného preverenia a dokazovania absentuje reálny základ, čo oprávnene vzbudzuje dosiaľ neodstránené pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení v kontrolovanom zdaňovacom období december 2008, ako i pochybnosti o vierohodnosti účtovnej evidencie vedenej žalobcom (§ 29 ods. 8 zákona o správe daní).

Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok krajského súdu ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 vety druhej OSP v spojení s § 219 ods. 1, ods. 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c veta prvá OSP a § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi právo na náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, keďže v odvolacom konaní nebol úspešný.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 01. mája 2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.