



## ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zdenky Reisenauerovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci žalobcu: **L. G., B.**, zastúpený *Advokátskou kanceláriou JUDr. A. s.r.o.* so sídlom P., proti žalovanému: **Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky**, so sídlom Nová ulica č. 13, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia a postupu žalovaného č. **I/226/17083-36746/2010/990565-r** zo dňa **24. mája 2010**, o odvolaní žalobcu proti **rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/28/2010-39** zo dňa **14. decembra 2010**, takto

### r o z h o d o l :

Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 13S/28/2010-39 zo dňa 14. decembra 2010 **p o t v r d u j e .**

Žalobcovi náhradu trov odvolacieho konania nepriznáva.

### O d ô v o d n e n i e

Krajský súd v Trenčíne napadnutým rozsudkom zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti v záhlaví uvedeného rozhodnutia, ktorým žalovaný podľa § 48 ods. 5 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 č. 511/1992 Zb.“) potvrdil dodatočný platobný výmer Daňového úradu Nové Mesto nad Váhom č. 643/230/39786/09/Skov zo dňa 7.10.2009, ktorým správca dane v zmysle § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 3.419,57 €. Žalobcovi náhradu trov konania nepriznal.

Z odôvodnenia uvedeného rozsudku vyplýva, že krajský súd mal preukázané, že žalovaný správny orgán preskúmaným rozhodnutím potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie

obdobie II. štvrťrok 2006 v sume 3.419,57 €, na tom skutkovom základe, že daňovou kontrolou bolo zistené, že žalobca ako daňový subjekt si uplatnil nárok na odpočítanie dane z daňových dokladov, a to faktúr č. 267/2006, č. 314/2006, č. 211/2006, č. 495/2006, č. 477/2006, č. 511/2006 vystavených R.. R. D.; žalobca tvrdil, že zákazníci – Ing. J. K., D. G., J. C., A. K., M. V. a P. K., mali byť konečnými spotrebiteľmi, ktorým v rámci svojho podnikania dodal plastové okná, ktoré pre neho so zľavou vyrobil a dodal R. D.. Krajský súd mal za to, že z obsahu svedeckých výpovedí, ktoré sú pripojené v administratívnom spise žalovaného, a to Ing, J. K., D. G., J. C., A. K., M. V. jednoznačne vyplýva, že žalobcu nepoznali, plastové okná s príslušenstvom si u neho neobjednali ani ich od neho neprevzali, za dodanie plastových okien zaplatili na účet podnikateľa R.. R. D., alebo v hotovosti v jeho prevádzke v Novom Meste nad Váhom a pokiaľ ide o svedka P. K., žalobca nerozporoval jeho výpoveď, že od neho síce prevzal vyúčtovanie za dodávku plastových okien, ale platba bola určená D. R..

Krajský súd poukázal na to, že pre posúdenie, či predmetné faktúry vystavené R.. R. D. boli v súlade so zákonom, bolo rozhodné, či žalobca splnil podmienky podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, t.j. či preukázal použitie tovaru na účely svojho podnikania.

Krajský súd výpovede uvedených svedkov považoval za jednoznačné, s poukazom na to, že ich dôveryhodnosť nebola spochybniteľná ani výpoveďou O. S., ktorý navyše bol zamestnancom D. R. a zabezpečoval jeho prevádzku v Novom Meste nad Váhom a teda bol povinný vykonávať svoje pracovné povinnosti v súlade so záujmami zamestnávateľa. Mal zo to, že týmito svedeckými výpoveďami nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že tovar, z nákupu ktorého si uplatnil odpočet DPH, ďalej použil na účely svojho podnikania v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Krajský súd konštatoval, že žalovaný ako aj správca dane dostatočne zistili skutkový stav, zabezpečili potrebné podklady, ktoré správne vyhodnotili a vyvodili správny právny záver, s ktorým sa stotožnil a v podrobnostiach naň poukázal. Aj podľa názoru krajského súdu žalobca nespĺnil podmienky na odpočet DPH podľa § 49 ods. 1, 2, písm. a/, zák. č. 222/2004 Z.z., a preto žalobné dôvody považoval za neopodstatnené. Dospel k záveru, že daňové orgány rozhodli v súlade so zákonom, a preto žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 O.s.p..

O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 O.s.p.. Žalobcovi, ktorý nebol v konaní úspešný, právo na náhradu trov konania nepriznal.

Proti uvedenému rozsudku krajského súdu sa žalobca v zákonnej lehote odvolal. Žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa zrušil alebo zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

V dôvodoch odvolania žalobca namietal, že napadnuté rozhodnutie súdu prvého stupňa je nesprávne a nezákonné. Vytýkal prvostupňovému súdu, že nevypočul svedka O. S., ktorého vypočutie navrhoval, v rozpore s § 157 ods. 2 O.s.p., ktorá skutočnosť zakladá nepreskúmateľnosť napadnutého rozhodnutia v tejto časti.

Poukázal na to, že v prípade zistenia skutočností, následkom ktorých dôjde k úprave daňovej povinnosti oproti daňovému priznaniu (tak je tomu aj v prejednávanej veci), má správca dane povinnosť v súlade s právnymi predpismi dokázať daňovému subjektu, že postupoval nesprávne, poučiť ho o správnom postupe

a o následkoch, ktoré bude znášať za nesprávny výpočet dane v daňovom priznaní, a o zaplatení dane v nesprávnej výške. Ďalej poukázal na to, že úlohou správca dane je na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom v daňovom priznaní, aby správne určil daňovú povinnosť. Tvrdil, že pri dokazovaní v daňovom konaní správca dane preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. Dôvodil, že žalovaný a správca dane nedostatočne objasnili všetky skutočnosti, ktoré v daňovom konaní vyšli najavo a neurčili správne jeho daňovú povinnosť. Tvrdil, že správca dane pochybil, keď mu znemožnil účasť na svedeckej výpovedi svedka O. S. a neoprávnene mu tak odňal zákonné právo v zmysle ust. § 15 ods. 5 písm. e/ zák. č. 511/1992 Zb., ktoré samotné pochybenie správca dane zakladá dôvod na zrušenie rozhodnutia žalovaného a tiež rozhodnutia správca dane pre jeho nezákonnosť. Uviedol, že dostatočne vysvetlil podstatu obchodnej dohody medzi ním a R., ktorú existenciu potvrdil tiež svedok O. S.. Ďalej tvrdil, že dostatočne vysvetlil v konaní pred súdom dôvody, ktoré podľa neho vysvetľujú skutočnosť, že uvedení koneční odberatelia nepotvrdili nákup okien od neho a to tým, že všeobecne odberateľom bola poskytnutá 5 % zľava, ak im okná dodá on a nie R., čo svedok O. S. potvrdil. Vyslovil názor, že skutočnosť, že konkrétne títo 6 odberatelia si nepamätali podrobnosti z minulosti o tomto odbere a preto nepotvrdili odber okien od neho, avšak iní 34 jeho odberatelia z rovnakého obdobia, u ktorých správca dane preveroval tiež dodanie okien od neho, potvrdili takéto dodanie, nemôže vyvodiť správca dane záver, že tieto okná žalobca nepoužil na podnikanie. Poukázal na to, že podľa ust. § 46 zákona o správnom konaní rozhodnutie musí vychádzať zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu, čo však v tomto prípade splnené rozhodne nebolo. Namietal, že žalovaný a správca dane sa pri vydaní rozhodnutí dôsledne neriadili ust. § 2 ods. 1 až 3, § 15 ods. 1 a § 29 ods. 2 zák. č. 511/1992 Zb.. Záverom tvrdil, že dostatočne preukázal, že sporný tovar – plastové okná, dodal vyššie ním označeným odberateľom a vznikol mu nárok na odpočet dane, keďže splnil všetky podmienky uvedené v ust. § 46 ods. 1, 2 zákona o DPH.

Na potvrdenie správnosti dôvodov odvolania žalobca poukázal na judikatúru a to: R 107/2003 a rozsudok NS SR sp. zn. 2 Cdo 170/2005.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k odvolaniu žalobcu navrhoval odvolaciemu súdu napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť. Uviedol, že žalobca v odvolaní uvádza v podstate tie isté námietky, ktoré boli predmetom súdneho pojednávania na Krajskom súde v Trenčíne ako aj, že sa naďalej pridržiava svojho stanoviska podaného k žalobe dňa 24.8.2010 a trvá na skutočnostiach v tomto stanovisku uvedených, t.j. že žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného č. I/226/17083-36746/2010/990565-r zo dňa 24.5.2010, ako aj uvedené rozhodnutie správca dane sú vydané v súlade s právnymi predpismi. K námietke žalobcu, že správca dane pochybil, keď žalobcovi znemožnil účasť na svedeckej výpovedi svedka O. S. a neoprávnene mu tak odňal zákonné právo v zmysle § 5 ods. 5 písm. e) zákona č. 511/1992 Zb. uviedol, že správca dane vyhotovil z telefónneho rozhovoru, v ktorom žalobcu upovedomil o vykonaní výsluchu tohto svedka, úradný záznam podľa § 12 zákona č. 511/1992 Zb. pod č. 643/320/34968/09/Fab dňa 20.8.2009 a uvedený úradný záznam je súčasťou zápisnice o ústnom pojednávaní č. 643/320/35042/09/Fab zo dňa

21.8.2009, ktorá tvorí súčasť predloženého spisového materiálu, s poukazom na to, že žalobca nevyužil svoje zákonné právo a na vypočutí svedka nebol prítomný. Súčasne žalovaný poukázal na skutočnosť, že žalobca v odvolacom konaní nenamietal znemožnenie jeho účasti na svedeckej výpovedi O. S..

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s § 10 ods. 2) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 246c ods. 1 O.s.p. v spojení s §§ 212 a nasl.), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 O.s.p., keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a 3 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a § 211 ods. 2), a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu nie je dôvodné.

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a vrátenia veci mu na ďalšie konanie, ktorým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu, ktorým správca dane daňovému subjektu - žalobcovi podľa § 44 ods. 6, písm. b/ bod 1 zákona č. 511/1992 Zb. vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2006, a preto odvolací súd preskúmal rozsudok súdu prvého stupňa ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci odvolacieho konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a konanie im prechádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa súd prvého stupňa vysporiadal so všetkými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný správny orgán rozhodol s konečnou platnosťou o vyrubení žalobcovi rozdielu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrťrok 2006.

**Podľa § 2 ods. 1, 3, 4, 6, 7, 8 zákona o správe daní v platnom znení 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. 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. Daňové konanie je neverejné okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje. 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. Všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti. Právom i povinnosťou všetkých daňových subjektov je úzko spolupracovať so správcom dane v daňovom konaní.**

Podľa § 15 ods. 1 zákona o správe daní daňovou kontrolou zamestnanec správca 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.

Podľa § 29 ods. 1, 2, 3, 4, 7, 8 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov. Netreba dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti. 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, zázpisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy vedené daňovými subjektmi a doklady k nim. Správca dane preukazuje doručenie vlastných písomností daňovému subjektu. 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.

Podľa § 44 ods. 6, písm. b/, bod 1 zákona o správe daní 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.

Podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty účinného v čase posudzovaného zdaniteľného plnenia (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“) právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na účely svojho podnikania 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.

Odvolačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správne orgány oboch stupňov v danom prípade postupovali a rozhodli v súlade s citovaným ustanovením zákona o dani z pridanej hodnoty platného v čase kontrolovaného zdaňovacieho obdobia v spojení s citovanými ustanoveniami zákona o správe daní.

Z obsahu predloženého spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, odvolací súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č.j. 643/320/356222/2009/Fab zo dňa 28.8.2009. Protokol bol prerokovaný a doručený zástupcovi žalobcu dňa 5.10.2009. Žalobca vo vyjadrení k protokolu namietal nedostatočne zistený skutkový stav správcom dane.

Daňový úrad Nové Mesto nad Váhom vydal dňa 7.10.2009 dodatočný platobný výmer č. 643/230/39786/09/Skov, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie II. štvrtrok 2006 v sume 3.419,57 € podľa § 44 ods. 6 písm. b) bod 1 zákona č. 511/1992 Zb.. Z odôvodnenia uvedeného rozhodnutia vyplýva, že správca dane mal za to, že žalobca ako daňový subjekt nepostupoval v súlade s ustanoveniami § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v prípadoch, keď žalobca ako daňový subjekt si daň vo výške 1.984,50 Sk a vo výške 15.999,70 Sk odpočítal neoprávnene, keďže v prvom prípade nepreukázal použitie tovaru tvrdiac, že ho použil na osobnú potrebu a v druhom prípade použitie stavebného materiálu v celkovej hodnote 100.177,40 Sk (ZD: 84.182,69 Sk, daň 15.994,70,-Sk) nepreukázal na účely svojho podnikania a súčasne dospel k záveru, že žalobca si neoprávnene odpočítal daň za plastové okná vo výške 68.327,60 Sk. Správca dane ďalej konštatoval, že daňovému subjektu vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. vo výške 16.710,50 Sk, keďže z výsledkov šetrenia mal preukázané, že žalobca v II. štvrtroku 2006 dodal tovar odberateľovi D. H..

Proti dodatočnému platobnému výmeru podal žalobca odvolanie, v ktorom namietal správnosť a zákonnosť záverov správcu dane o tom, že nepreukázal použitie stavebného materiálu v celkovej hodnote 104.660,50 Sk na účely svojho podnikania a daň vo výške 16.710,50 Sk si odpočítal neoprávnene a tiež, že si neoprávnene odpočítal daň vo výške 68.327,60 Sk z dodávateľských faktúr za plastové okná. Tvrdil, že nie je pravdivé zistenie správcu dane o tom, že predmetný tovar zodpovedal fyzicky vykonanej inventúre stavu zásob k 31.12.2006 a taktiež, že nie je pravdivé zistenie správcu dane o nesúlade medzi nákupom, predajom a stavom zásob k 31.12.2006 plastových okien a dverí. Poukázal na svedeckú výpoveď O. S., ktorý potvrdil, že existovala obchodná dohoda s daňovým subjektom. Tvrdil, že dostatočne preukázal, že predmetné plastové okná kúpil od D. R. a ďalej ich predal konečným odberateľom. Súčasne uviedol, že zamestnanec R. S. nepostupoval správne, keď nesprávne vydával zálohové doklady odberateľom daňového subjektu. Poukázal na dôkazné bremeno správcu dane spočívajúce v povinnosti preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane.

O odvolaní rozhodol žalovaný preskúmaným rozhodnutím (č.: I/226/17083-36746/2010/990565-r zo dňa 24.5.2010) tak, že potvrdil rozhodnutie správcu dane. V odôvodnení rozhodnutia žalovaný konštatoval, že záver správcu dane zodpovedá zásadám správneho uváženia. Konštatoval, že daňový subjekt počas výkonu daňovej

kontroly nepredložil žiadne dôkazné prostriedky preukazujúce pravdivosť jeho tvrdenia a teda neunesol dôkazné bremeno, keďže nepreukázal právne relevantným spôsobom predaj tovaru konečnému spotrebiteľovi. Rozhodnutie správcu dane považoval za skutkovo a právne správne. Poukazom na § 29 ods. 2 a 4 zákona o správe daní a poplatkov argumentoval, že správca dane dbal na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie s tým, že ako dôkaz použil všetky prostriedky, ktorými mohol zistiť a objasniť rozhodujúce skutočnosti (zápisnice o miestnom zisťovaní, dožiadania a pod.). Upriamil pozornosť na ustanovenie § 29 ods. 8 citovaného zákona, v zmysle ktorého 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, pričom žalobca v danom prípade nepreukázal, že tovar, z ktorého si uplatňoval nárok na odpočítane dane, použil na účely podnikania, teda si uplatnil odpočet dane pri nákupe plastových okien od D. R. v rozpore s § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože nebol preukazným spôsobom vydokladovaný ich predaj konečnému spotrebiteľovi a súčasne, že daňovému subjektu vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 zo zdaniteľného obchodu – dodávka plastových okien p. H. v II. štvrtroku 2006, kedy došlo k dodávke tovaru.

V správnom súdnictve preskúmavajú 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 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 Občianskeho súdneho poriadku (§ 247 ods. 1 O.s.p.).

Podľa názoru odvolacieho súdu medzi účastníkmi ostala predovšetkým sporná otázka, či žalobca ako daňový subjekt si správne alebo nesprávne uplatnil odpočet dane pri nákupe platových okien od D. R. (faktúry č. 267/2006, č. 314/2006, č. 211/2006, č. 495/2006, č. 477/2006, č. 511/2006 vystavené R.. R. D.) v zdaňovacom období II. štvrtrok 2006, keď daňové orgány oboch stupňov tvrdili, že na základe vykonaného dokazovania dospeli k záveru, že daňový subjekt - žalobca v uvedenom prípade porušil § 49 ods. 2 zákona o DPH a žalobca tvrdil, že predložil dostatočné dôkazy o tom, že si nárok na odpočet DPH v danom prípade uplatnil riadne. Z uvedených dôvodov odvolací súd zameral svoju pozornosť tejto spornej otázke.

Článok 2 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky obsahuje ústavné pravidlo, v rámci ktorého každý orgán verejnej moci vrátane štátnych orgánov sám (autonómne) určuje nielen to, aký druh právnej úpravy použije pri rozhodovaní, ale aj to, akým spôsobom prikočí k jeho výkladu v súlade s princípom právneho štátu, ktorý

je vyjadrený v citovanom článku ústavy. Ústavný príkaz, ktorý je obsiahnutý v čl. 2 ods. 2 ústavy, je súčasne aj ustanovením povinnosti vykladať ústavné a zákonné normy tak, aby sa tento ústavný príkaz rešpektoval v celom vymedzenom rozsahu. Uvedené ústavné pravidlo sa vzťahuje v celom rozsahu aj na ochranu základných práv a slobôd, ktorú poskytujú orgány verejnej moci v rozsahu svojich kompetencií vrátane základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 ústavy.

Zákonnosť konaní v súlade s ústavou predpokladá aj to, že orgán verejnej moci, pred ktorým sa konania uskutočňujú, koná zásadne nestranne, nezávisle a s využitím všetkých zákonom vytvorených prostriedkov na dosiahnutie účelu takýchto procesných postupov. Z judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že štátne orgány sú pri interpretácii a aplikácii právnych predpisov povinné vychádzať zo zmyslu a účelu príslušnej právnej úpravy a dbať o to, aby prijaté riešenie bolo akceptovateľné aj z hľadiska všeobecne ponímanej spravodlivosti (m. m. IV. ÚS 1/07, I. ÚS 57/07, IV. ÚS 182/07). Ústavný súd vo svojej judikatúre taktiež pripomína objektivitu takéhoto postupu orgánu verejnej moci (II. ÚS 9/00, II. ÚS 143/02), s poukazom na to, že objektívnym postupom sa v rozhodovacom procese vylučuje svojvôľa, ako aj ničím nepodložená možnosť úvahy orgánu verejnej moci bez akýchkoľvek objektívnych limitov, ktoré sú vymedzené zákonnými spôsobmi zisťovania skutkového základu, prijať rozhodnutie, pričom objektívny postup orgánu verejnej moci sa musí prejaviť nielen vo využití všetkých dostupných zdrojov zisťovania skutkového základu na rozhodnutie, ale aj v tom, že takéto rozhodnutie obsahuje aj odôvodnenie, ktoré preukázateľne vychádza z týchto objektívnych postupov a ich využitia v súlade s procesnými predpismi.

Odvolací súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že správca dane v danom prípade postupoval v súlade so zákonom o správe daní v spojení s ustanoveniami zákona o dani z pridanej hodnoty, v intenciách uvedenej judikatúry Ústavného súdu Slovenskej republiky, vo veci si zadovážil dostatok skutkových podkladov relevantných pre vydanie rozhodnutia, v daňovom konaní postupoval v súčinnosti s daňovým subjektom – žalobcom, ako aj, že žalovaný v odvolacom správnom konaní náležite preskúmal prvostupňové rozhodnutie v rozsahu odvolacích dôvodov a v dôvodoch svojho rozhodnutia sa s námietkami žalobcu vznesenými v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu náležite vypořiadal, z ktorých dôvodov rozhodnutie žalovaného správneho orgánu je treba považovať za zákonné, a preto súd prvého stupňa rozhodol vo veci v súlade so zákonom, keď žalobu zamietol.

Senát odvolacieho súdu nesúhlasí s tvrdením žalobcu, že úlohou správcu dane je na základe daňovej kontroly zistiť a objasniť všetky skutočnosti uvedené daňovým subjektom v daňovom priznaní, aby správne určil daňovú povinnosť, ako aj s jeho tvrdením, že pri dokazovaní v daňovom konaní správca dane preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní, dokladov a výpovedí ovplyvňujúcich priebeh daňového konania. Zákonodarca v právnej norme § 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. ustanovuje **daňovému subjektu povinnosť preukázať 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.** Z právnej úpravy ustanovenej v § 29 ods. 8 zákona o správe daní teda vyplýva, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky skutočnosti uvedené v daňovom 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 ním vedených, pričom správca dane resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

Vzhľadom na uvedené nebolo povinnosťou daňových orgánov v danom prípade vyhľadávať za daňový subjekt – žalobcu, skutočnosti preukazujúce jeho oprávnenosť na odpočet dane, ale naopak práve povinnosťou žalobcu ako daňového subjektu bolo správcovi dane resp. žalovanému v odvolacom správnom konaní predložiť relevantné dôkazy, ktorými spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázal, že si odpočet dane zo svojej podnikateľskej činnosti v kontrolovanom zdaňovacom konaní uplatnil oprávnene.

Odvolací súd dospel k zhodnému názoru ako daňové orgány oboch stupňov a súd prvého stupňa, že pokiaľ si žalobca uplatňoval odpočet dane z predmetných faktúr, bolo jeho povinnosťou spôsobom vylučujúcim akékoľvek pochybnosti preukázať pravdivosť svojich tvrdení, alebo navrhnúť také dôkazy, ktoré by pravdivosť jeho tvrdení preukazovali. V danom prípade žalobca nepredložil a ani nenavrhol dôkazy, z ktorých by jednoznačne vyplýval záver oprávnenosti odpočtu dane z ním predložených faktúr v kontrolovanom zdaňovacom období, majúcich za následok, že žalobca ako daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno na tvrdenie oprávnenosti odpočtu dane z predložených faktúr. Nemožno považovať za dôvodné tvrdenie žalobcu, že z vykonaných listinných dokladov a svedeckých výpovedí možno vyvodiť záver, že použil tovar – plastové okná, aj prípadoch tých odberateľov (6), ktorí dodanie okien nepotvrdili, pretože ostatní (34) odberatelia skutočnosť, že okná im dodal práve on, potvrdili. Jeho tvrdenie vyvracajú práve výpovede týchto 6 odberateľov (Ing. J. K., D. G., J. C., A. K., M. V.), ktorí jednoznačne vypovedali do zápisnice správcu dane pri miestnom zisťovaní, že žalobcu nepoznali, plastové okná s príslušenstvom si u neho neobjednali ani ich od neho neprevzali, za dodanie plastových okien zaplatili na účet podnikateľa R. R. D., alebo v hotovosti v jeho prevádzke v Novom Meste nad Váhom a pokiaľ ide o svedka P. K., žalobca nerozporoval jeho výpoveď, že od neho síce prevzal vyúčtovanie za dodávku plastových okien, ale platba bola určená D. R.. Vzhľadom na uvedené svedecké výpovede, ako aj k tomu, že žalobca nepredložil žiaden doklad, ktorým by preukázal dodávku tovaru (plastových okien) týmto odberateľom (napr. dodací list), nebolo možné v danom prípade považovať tvrdenia o ústnej dohode medzi žalobcom a D. R. za dôkaz o vykonaní dodávky tovaru následným odberateľom.

Pokiaľ žalobca namietal, že boli porušené jeho práva tým, že správca dane vykonal dôkaz výsluchom svedka O. S. bez jeho účasti, odvolací súd nemohol prihliadnuť na jeho námietku. Uvedený svedok bol vypočutý správcom dane zápisnične dňa 21.8.2009. Žalobca bol s touto výpoveďou oboznámený najneskoršie po doručení protokolu o vykonaní daňovej kontroly, z jeho vyjadrenia k protokolu

však nevyplýva, že by svedeckú výpoveď tohto svedka namietal, alebo vzniesol námietky, že výsluch sa uskutočnil v jeho neprítomnosti, čím mu bolo odňaté právo klásť svedkovi otázky. Taktiež žalobca ako daňový subjekt nevzniesol v odvolaní proti dodatočnému platobnému výmeru správcu dane námietku odňatia mu práva byť účastný pri výsluchu uvedeného svedka. Žalobca ani v žalobe nenamietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného alebo postupu mu predchádzajúceho tým, že mu nebola umožnená účasť na pojednávaní, na ktorom bol uvedený svedok vypočutý. Túto námietku žalobca vzniesol až na pojednávaní krajského súdu dňa 14.12.2010. V zmysle § 250i ods. 1 O.s.p. súd preskúmava zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu na základe skutkového stavu, ktorý tu bol v dobe jeho vydania, z ktorých dôvodov žalovaný správny orgán v danej veci nemohol posúdiť zákonnosť prvostupňového rozhodnutia v zmysle uvedenej námietky žalobcu, keďže žalobca ju neuplatnil v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu. Pokiaľ žalobca považoval rozhodnutie žalovaného za nezákonné z dôvodu vykonania svedeckej výpovede bez jeho prítomnosti, bolo jeho povinnosť tento dôvod nezákonnosti uviesť v žalobe, pretože po uplynutí zákonnej lehoty na podanie žaloby ustanovenej v § 250b ods. 2 O.s.p. na takýto dôvod, nie je možné prihliadnuť.

Odvolací súd v tejto súvislosti dáva do pozornosti, že **zamestnanec správcu dane vykonávajúci daňovú kontrolu 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 (§ 15 ods. 1 zákona o správe daní) a podľa § 29 ods. 1, 2 zákona o správe daní dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie; správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.**

Odvolací súd zhodne s názorom súdu prvého stupňa z uvedených dôvodov taktiež nepovažoval za dôvodnú námietku žalobcu, že skutkový stav bol nesprávne zistený a právne posúdený. V tejto súvislosti odvolací súd poukazuje na to, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, nepostačuje iba predloženie faktúry, ale platiteľ dane musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K tejto námietke opätovne dáva do pozornosti, že v zmysle vyššie citovaného ustanovenia zákona o správe daní je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane resp. žalovaný tieto dôkazy len vykonáva.

Odvolací súd v konaní žalovaného správneho orgánu nezistil ani takú vadu, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého správneho rozhodnutia (§ 250j ods. 3 O.s.p.), v dôsledku čoho nemožno konštatovať, že napadnuté rozhodnutie správneho orgánu alebo jeho postup nie je v súlade so zákonom.

Vzhľadom na uvedené senát odvolacieho súdu považoval námietky žalobcu uvedené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé ovplyvniť správnosť a zákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

Senát odvolacieho súdu dospel k zhodnému záveru ako daňové orgány oboch stupňov a ako aj súd prvého stupňa, že v danej veci nebolo preukázané tvrdenie žalobcu, že tovar, z nákupu ktorého si uplatnil odpočet DPH, ďalej použil na účely svojho podnikania v zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH.

Záverom odvolací súd konštatuje, že pokiaľ žalobca na potvrdenie správnosti dôvodov svojho odvolania poukázal na judikatúru a to: R 107/2003 a rozsudok NS SR sp. zn. 2 Cdo 170/2005, na uvedené rozhodnutia nebolo možné prihliadnuť, pretože sa k preskúmvanej problematike nevzťahovali.

Z uvedených dôvodov odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny a súladný so zákonom podľa § 250ja ods. 3 veta druhá O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 a s § 219 ods. 1, 2 potvrdil. V zásade sa stotožnil aj s dôvodmi uvedenými v napadnutom rozsudku krajského súdu, na ktoré súčasne poukazuje.

O náhrade trov odvolacieho konania odvolací súd rozhodol podľa § 224 ods. 1 O.s.p. v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá a s § 250k ods. 1. Žalobcovi nepriznal náhradu trov tohto konania, pretože bol v tomto konaní neúspešný.

**P o u č e n i e :** Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.

V Bratislave, dňa 28. septembra 2011

**JUDr. Zdenka Reisenauerová, v. r.**  
**predsedníčka senátu**

Za správnosť vyhotovenia:  
P. Szimeth