

## IMPRESSUM

## DANE V SÚDNEJ PRAXI

2. ročník

4/2017

Vydáva

**Wolters Kluwer s. r. o.**

Mlynské nivy 48, 821 09 Bratislava

IČO: 31348262

Vychádza 4x ročne

**Šéfredaktor:** Ing. Klára Glosíková

tel.: 02/58 10 20 21

Klara.Glosikova@wolterskluwer.com

**Autorský kolektív (rozhodnutia NS SR):**

JUDr. Eva Babiaková, CSc.

JUDr. Petra Příbelská, PhD.

Mgr. Peter Melicher

**Grafická úprava:** Forma, s.r.o.**Tlač:** SOŠ polygrafická, Bratislava**Predplatné a distribúcia:**

Wolters Kluwer s. r. o.

Mlynské nivy 48, 821 09 Bratislava

tel.: 02/58 10 20 31

e-mail: office@wolterskluwer.sk

internet: www.wolterskluwer.sk

Cena ročného predplatného 58 €  
(vrátane DPH, poštovného a balného).Zrušenie odberu je možné písomným  
oznámením vždy v mesiaci november.**Registrácia MK SR – EV 5354/16****ISSN 2453-787X**Časopis je dostupný aj v systéme  
ASPI.*Tento časopis je chránený v zmysle autorského práva. Každá prelať, aj čiastková, ako aj ďalšie využitie príspevkov v iných informačných médiách je povolené len s výslovným písomným súhlasom vydavateľstva.*

Zadané do tlače: 29. novembra 2017

*Príspevky (právne vety, rozhodnutia a komentáre) uvádzané v tomto časopise nie sú pre súdy záväzné. Nemožno ich chápať ako úradný výklad rozhodnutí súdu.*

© Wolters Kluwer, 2017

## EDITORIAL

**Plná jurisdikcia správnych súdov podľa nového Správneho súdneho poriadku**

Inštitút plnej jurisdikcie definoval rozsudok Európskeho súdu pre ľudské práva vo veci Demicoli v. Malta z 27. augusta 1991, ktorý plnú jurisdikciu vymedzil ako právomoc „rozhodovať na základe právnych noriem a pri využití predpísaného procesu o všetkých otázkach spadajúcich do jeho príslušnosti.“

Až do prijatia novely Občianskeho súdneho poriadku – zákon č. 424/2002 Z. z., bolo správne súdnictvo založené na kasačnom princípe. Pre správny súd pri preskúmaní zákonitosti rozhodnutia bol rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého správneho rozhodnutia. Správny súd dokazovanie nevykonával. Uvedenou novelou sa zakotvila všeobecná zásada, že správny súd môže vykonávať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie zákonitosti napadnutého rozhodnutia. Odstránil sa tak nesúlady právnej úpravy správneho súdnictva s požiadavkou plnej jurisdikcie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorým je Slovenská republika viazaná (občianskoprávne, pracovné, rodinné, obchodné veci) a správne sankcie, ak o nich rozhodoval orgán verejnej správy. Správny súd mohol rozhodnúť o náhrade škody, o peňažnom plnení alebo o peňažnej sankcii, ak na základe vykonaného dokazovania dospel k záveru, že o spore, o inej právnej veci alebo o uložení sankcie má byť rozhodnuté inak, ako rozhodol správny orgán. Rozsudok súdu nahrádzal rozhodnutie správneho orgánu, pričom rozsah zmeny musel byť uvedený vo výroku rozsudku.

Cieľom novej právnej úpravy správneho súdnictva – zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016, bolo zakotviť také procesnoprávne inštitúty, ktoré vytvoria predpoklady pre rýchlu a spravodlivú ochranu práv a právom chránených záujmov účastníkov súdneho konania. Správny súdny poriadok precíznejšie upravil aj inštitút plnej jurisdikcie, ktorej podstatou je vytvoriť pre správne súdy priestor vykonávať dokazovanie v záujme zistenia skutočného stavu veci. Problematika viazanosti správneho súdu skutkovým stavom zisteným orgánom verejnej správy a dokazovania zo strany správneho súdu bola samostatne upravená v § 119 a § 120 SSP.

Rozhodovanie správneho súdu priamo nahrádzajúce rozhodovanie orgánu verejnej správy sa týka peňažnej moderácie (§ 192 SSP), sankčnej moderácie (§ 198 SSP) a napokon plnej jurisdikcie vo veciach zaisťovania (§ 230 SSP). Ide o nové inštitúty, ktoré zakotvuje Správny súdny poriadok a uplatňuje sa v nich plná jurisdikcia.

Podľa § 192 SSP, v ktorom je upravená peňažná moderácia, správny súd na základe výsledkov ním vykonaného dokazovania môže znížiť výšku peňažného plnenia alebo peňažnej náhrady škody, ktoré boli priznané napadnutým rozhodnutím orgánu verejnej správy, alebo opatrením orgánu verejnej správy, a to v prípade, ak to žalobca v žalobe navrhol a priznaná výška peňažného plnenia alebo peňažnej náhrady škody je neprimeraná alebo voči žalobcovi likvidačná. V § 192 sa neuvádza, že ide o rozhodovanie správneho orgánu vo veciach vyplývajúcich z občianskoprávných, pracovných, rodinných a obchodných vzťahov. Predmetné ustanovenie nadväzuje na § 6 ods. 1 SSP, v ktorom je jednoznačne upravená právomoc správnych súdov. V § 6 ods. 2 SSP je na základe taxatívnej enumerácie uvedené, v akých konaniach konajú a rozhodujú správne súdy. Ust. § 7 SSP potom upravuje negatívnu enumeráciu, t. j. veci, ktoré nepreskúmajú správne súdy. Rozhodovanie správnych súdov o peňažných sankciách je upravené v § 198 SSP pod názvom „Sankčná moderácia“, ktorý podstatne

(pokračovanie na str. 189)

## DAŇ Z PRÍJMOV

28.

## Delba dôkazného bremena

§ 2 písm. i), § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

§ 3 ods. 1, 3, § 24 ods. 1, 2, § 63 ods. 2, 5, § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov

§ 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok

§ 10 ods. 2, § 246c ods. 1 prvá veta, § 250ja ods. 3, § 250k ods. 1 prvá veta v spojení s § 224 ods. 1, 2 a § 246c ods. 1 prvá veta Občianskeho súdneho poriadku.

Napriek tomu, že ťarcha dôkazného bremena je v podstatnej miere na kontrolovanom daňovom subjekte, úlohou daňových orgánov je však stanoviť pevné hranice a pravidlá dokazovania, mať jasnú predstavu o tom, preukázanie akých konkrétnych skutočností sa žiadanými dôkazmi sleduje, dbať na to, aby dokazovanie bolo vedené v súlade s platnou právnou úpravou a následne zo získaných dôkazov vyvodiť logické a presvedčivé závery, ktoré budú súčasťou odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 2 Sžf 8/2016  
z 24. mája 2017

## Skutkový stav:

**S** Krajský súd v T. rozsudkom č. k. 11S/14/2015-35 z 22. septembra 2015 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z 27. februára 2015, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu T. z 18. novembra 2014, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za obdobie r. 2010 v sume 54 136 €.

Ako vyplýva z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia, žalovaný vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby z dôvodu, že náklady na stavebné práce v celkovej výške 284 926,28 € nespĺňali podmienky uvedené v § 2 písm. i) v spojení s § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z. z.“). Spornou nebola skutočnosť,

že náklady boli vynaložené, ale skutočnosť, že boli vynaložené spoločnosťou R., s. r. o., teda dodávateľom, ktorý vystavil sporné faktúry. Podľa žalovaného žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal svoje tvrdenie, že stavebné práce reálne vykonala spoločnosť R., s. r. o., t. j. spoločnosť uvedená na dodávateľských faktúrach.

Ako vyplýva z rozsudku krajského súdu, skutočností zistených správcom dane, podľa názoru krajského súdu, opodstatňujú záver správcu dane a žalovaného, že vo veci nebolo preukázané, že stavebné práce deklarované na uvedených faktúrach žalobcovi skutočne dodala spoločnosť R., s. r. o. Žalobca uskutočnenie deklarovaných stavebných prác spoločnosťou R., s. r. o., preukazoval len listinnými dôkazmi a nevedel vierohodne preukázať na materiálnej báze reálne uskutočnenie stavebných prác spoločnosťou, ktorá faktúry vystavila. Aj keď podklady predložené žalobcom obsahujú po formálnej stránke predpísané náležitosti, na daňové účely musia byť skutočnosťami na nich deklarované aj preukázateľné dôkazmi, čo v danom prípade podľa krajského súdu absentovalo, zvlášť keď napríklad osoba, ktorá mala vykonávať stavebný dozor alebo revízie elektrických zariadení, skutočnosťami uvedenými na faktúrach nepotvrdila.

Podľa názoru krajského súdu správne orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom nad mieru prípustnú zákonom, žalobcovi neukladali povinnosti nad rámec zákona. Ak si žalobca ako daňový subjekt uplatnil do výdavkov vynaložených v zmysle § 19 zákona č. 595/2003 Z. z. určité faktúry, musí byť schopný preukázať, že tvrdené skutočnosti existujú na materiálnej podklade tak, ako ich deklaroval na predložených faktúrach, a to aj subjektom uvedeným na týchto faktúrach. Pokiaľ teda žalovaný žiadal od žalobcu preukázanie uvedenej skutočnosti, neprekročil rámec dôkaznej povinnosti žalobcu.

**S** Žalobca podal proti rozsudku krajského súdu odvolanie a žiadal, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil a rozhodnutie žalovaného správneho orgánu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadal zaviazat žalovaného na zaplatenie trov konania žalobcovi. Odvolanie odôvodnil tým, že konanie pred krajským súdom má vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci, a tiež tým, že rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci.

Žalobca je toho názoru, že svoje dôkazné bremeno uniesol v zmysle zákonných požiadaviek. V žalobe poukázal na to, že počas celého daňového konania preukazoval vykonanie fakturovaných stavebných prác dodávateľom R., s. r. o., pričom správca dane relevantným dôkazom jeho dôkazy nevyvrátil. Spochybnil ich iba na základe skutočností na strane dodávateľa (R., s. r. o.)s tým, že ide o problematický daňový subjekt, ktorý so správcom dane nespôsobuje, preto nebolo možné v jeho účtovníctve preveriť sporné dodávateľské faktúry. Tieto skutočnosti však žalobca nedokáže ovplyvniť a nemá zákonné možnosti na vyvrátenie týchto pochybností.

Prvostupňový súd nesprávne interpretoval § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z., pretože, podľa žalobcu, z tohto ustanovenia nemožno vyvodiť dôkazné bremeno žalobcu aj vo vzťahu k právnym vzťahom a iným skutočnosťam.

tiam na strane dodávateľa. Správca dane nemal zákonný dôvod vyžadovať od žalobcu preukázanie, ktorí konkrétni pracovníci dodávateľa vykonávali fakturované stavebné práce. Realizáciu stavebných prác žalobca zaznamenal vo fotodokumentácii a v stavebných denníkoch. Zákon č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov, ani jeho vykonávací predpis, neukladajú stavebníkovi povinnosť evidencie mien pracovníkov dodávateľa diela, resp. pracovníkov jeho subdodávateľov. Žalobca si pred uzatvorením zmluvy overil v obchodnom registri, či spoločnosť R., s. r. o., existuje a či podľa predmetu činnosti je oprávnená vykonávať, resp. sprostredkovať stavebnú činnosť. Žalobca teda konal s dostatočnou starostlivosťou pri výbere obchodného partnera. Spoločnosť R., s. r. o., podala daňové priznanie na daň z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roka 2009 a na daň z pridanej hodnoty podala posledné daňové priznanie za zdaňovacie obdobie marec 2010, z čoho vyplýva, že spoločnosť R., s. r. o., v tomto období nepochybne vykonávala podnikateľskú činnosť.

Žalobca poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, ktorý sa síce zaoberá dôkaznou povinnosťou subjektu pri uplatňovaní dane z pridanej hodnoty, no vyjadruje názor na daňové dokazovanie a delbu dôkazného bremena v daňovom konaní ako takom. Súdny dvor v tomto rozsudku vyslovil právny názor, že daňový orgán nemá zamietnuť zdaniteľnej osobe právo odpočítania dane na vstupe z dôvodu, že osoba na faktúre sa dopustila nezákonnosti bez toho, aby daňový orgán preukázal, že samotná zdaniteľná osoba sa dopustila nezákonnosti, alebo vedela alebo mohla vedieť, že ide o daňový podvod.

Žalobca poukázal aj na niektoré rozhodnutia Najvyššieho súdu SR (sp. zn. 3 Sžf 1/2011, 8 Sžf 5/2012, 6 Sžf 10/2012), v ktorých bolo vyslovené, že na daňovom subjekte neleží dôkazné bremeno v absolútnom rozsahu. Žalobca je toho názoru, že žalovaný pochybil, keď pričítal žalobcovi existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili dôkazné bremeno žalobcu, na žalobcu tak preniesol nedostatky iného daňového subjektu.

Žalobca tiež namietal, že napadnutý rozsudok neobsahuje náležitosti v zmysle § 157 ods. 2 OSP. Rozsudok nie je dostatočne odôvodnený, krajský súd sa bez ďalšieho stotožnil s postupom správcu dane. Nie je zrejmé, z ktorých dôkazov krajský súd vychádzal, pričom rad dôkazov predložených žalobcom (potvrdzujúcich vykonanie stavebných prác spoločnosťou R., s. r. o.) bez ďalšieho ignoroval. Odôvodnenie rozsudku sa opiera o skutočnosti na strane dodávateľa, ktoré žalobca nevie ovplyvniť a za ktoré nezodpovedá. Prvostupňový súd si bez ďalšieho osvojil záver žalovaného o delbe dôkazného bremena, pričom riadne odôvodnenie takéhoto postupu v zmysle zákonných požiadaviek absentuje.

**Žalovaný správny orgán sa k odvolaniu žalobcu nevyjadril.**

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnom konaní a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnom konaní.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

**S Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2, § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolanie žalobcu je dôvodné. Rozhodol rozsudkom bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP), pričom deň vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta a § 211 ods. 2 OSP).**

#### Z odôvodnenia:

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 zadovažil dostatok skutkových podkladov na 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.

Predmetom prieskumu v tomto súdnom konaní je rozhodnutie žalovaného, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu T. o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby za obdobie r. 2010 v sume 54 136 €. Žalobcovi bol rozdiel dane z príjmov právnickej osoby vyrubený z dôvodu, že podľa správcu dane, ako aj podľa žalovaného, žalobca nepreukázal, že stavebné práce reálne vykonala spoločnosť R., s. r. o., t. j. spoločnosť uvedená na dodávateľských faktúrach. Žalovaný s poukazom na § 2 písm. i) a § 21 zákona č. 595/2003 Z. z. uviedol, že daňovými výdavkami sú len výdavky preukázateľne vynaložené na účely vymedzené v zákone a zaúčtované v účtovníctve daňovníka, pričom pokiaľ daňový subjekt, na ktorom spočíva dôkazné bremeno, výdavky dostatočne nepreukáže, tieto nie sú podľa zákona č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami.

V odôvodnení rozhodnutia žalovaný opísal celý priebeh daňového konania, resp. priebeh výkonu daňovej kontroly, pričom podrobne zosummarizoval všetky úkony, ktoré v ich priebehu správca dane vykonal buď sám alebo formou dožiadaní adresovaných iným daňovým úradom. Žalovaný v rozhodnutí reprodukoval obsah zápisníc o vypočutí jednotlivých svedkov ako aj konateľá žalobcu, a tiež vymenoval doklady, ktoré žalobca v konaní predložil, resp. ktoré aj napriek žiadosti správcu dane nepredložil.

Podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. daňovým výdavkom sa na účely tohto zákona rozumie výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11 alebo ods. 14, ak tento zákon neustanovuje inak.

► V zmysle § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. daňovými výdavkami nie sú výdavky (náklady), ktoré nesúvisia so zdaniteľným príjmom, aj keď tieto výdavky (náklady) daňovník účtoval, výdavky (náklady), ktorých vynaloženie na daňové účely nie je dostatočne preukázané.

► Podľa § 3 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

► Podľa § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivito a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

► Podľa § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový subjekt preukazuje:

- skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

► Podľa § 24 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

► Podľa § 63 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

► Podľa § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

Najvyšší súd SR sa v preskúmvanej veci oboznámil s obsahom predloženého spisu, ako aj s obsahom samotného napadnutého rozhodnutia žalovaného a s poukazom na § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., v rozpore so závermi prvostupňového súdu, konštatuje, že rozhodnutie žalovaného je nepreskúmateľné pre jeho nezrozumiteľnosť a nedostatočné odôvodnenie. Ako už najvyšší súd vyššie uviedol, v odôvodnení rozhodnutia žalovaný dost podrobne opísal celý priebeh daňového konania, resp. priebeh výkonu daňovej kontroly. Táto skutočnosť sama o sebe, samozrejme, nie je na ujmu, avšak najvyšší súd musí konštatovať, že odôvodnenie rozhodnutia je málo zrozumiteľné, až chaotické, síce zahŕtené údajmi, ale zároveň neprehľadné.

Preskúmvané rozhodnutie (v spojení s rozhodnutím Daňového úradu T.) je v poradí tretím rozhodnutím vydaným v predmetnom konaní, keď predtým žalovaný dva-

krát zrušil rozhodnutie Daňového úradu T. a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. Tieto skutočnosti žalovaný v odôvodnení napadnutého rozhodnutia popisuje spolu s dôvodmi zrušenia predchádzajúcich rozhodnutí daňového úradu, pričom nie je zjavné, akú relevanciu majú všetky uvádzané informácie na rozhodnutie vo veci. V rozhodnutí sú napríklad reprodukované výpovede opakovane vypočutých svedkov (ktorí museli byť znovu vypočutí z dôvodu, že pôvodné svedecké výpovede neboli obstarané zákonným spôsobom), pričom obsah týchto výpovedí je v podstate identický a svedkovia nemenili svoju výpoveď. Obsah odôvodnenia navodzuje dojem, že ide o zhrnutie celého obsahu administratívneho spisu. Uvedený spôsob koncipovania odôvodnenia rozhodnutia spôsobuje jeho celkovú neprehľadnosť a chaotickosť. Najvyšší súd tiež poukazuje na to, že miestami z odôvodnenia rozhodnutia nie je úplne zjavné, či žalovaný reprodukuje námietky žalobcu, alebo ide o vlastné konštatovanie samotného správneho orgánu (str. 12 rozhodnutia).

Uvedená neprehľadnosť rozhodnutia síce sťažuje orientáciu v rozhodnutí, a tým aj v samotných zisteniach správneho orgánu a núti možno čitateľa k vlastnému utriedeniu informácií obsiahnutých v rozhodnutí, avšak samo o sebe to ešte nespôsobuje jeho nepreskúmateľnosť a nezakladá dôvod na zrušenie rozhodnutia. Podstatnou vadou, pre ktorú najvyšší súd dospel k záveru o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného, je absencia vlastných záverov žalovaného, z ktorých by bolo zjavné, ktoré skutočnosti boli rozhodujúce pre rozhodnutie vo veci a akými úvahami sa správny orgán pri ich vyhodnotení riadil.

V odôvodnení rozhodnutia musí správny orgán vysvetliť, prečo vo veci rozhodol tak, ako rozhodol, pričom toto vysvetlenie musí byť, samozrejme, zrozumiteľné a presvedčivé. Z tohto hľadiska je napadnuté rozhodnutie nepreskúmateľné. Namiesto zrozumiteľného opisu predmetu konania, vymedzenia sporných otázok a následného logického a právneho zhodnotenia zisteného skutkového stavu, ako aj vysporiadania sa s odvolacími námietkami žalobcu, žalovaný obsiahlo opísal všetky podklady, ktoré vo veci zhromaždil, avšak následne už neuviedol, aké konkrétne závery z tých-ktorých skutkových zistení vyvodil. Všeobecné záverečné konštatovanie, že zhromaždené dôkazy nepreukazujú tvrdenia žalobcu, nepostačuje a nenapĺňa požiadavku zákonného odôvodnenia rozhodnutia. Z odôvodnenia rozhodnutia nie je zjavné, aký vplyv mali skutkové zistenia správcu dane na konečné posúdenie predmetu konania, ako správny orgán uvažoval pri hodnotení jednotlivých dôkazov, ktoré konkrétne dôkazy boli rozhodujúce na posúdenie veci a aký konkrétny záver z každého použitého dôkazu vyplýval.

Najvyšší súd SR uvádza aj konkrétny príklad z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného. Na strane 11 žalovaný poukazuje na výsledky miestneho zisťovania u svedka D. G., pričom konkrétne uvádza, že tento v roku 2010 nepodnikal, bol zamestnaný na trvalý pracovný pomer v spoločnosti A., s. r. o., a v rámci svojho zamestnania vykonával funkciu stavebného dozoru. Žalovaný ďalej uvádza, že správca dane obstaral okrúhlu pečiatku Ing. D. G., ktorá zodpovedá okrúhlej pečiatke uvedenej v stavebných denníkoch Výkrm ošípaných II č. 10 a č. 9 a Homogenizačná nádrž. Z týchto uvádzaných skutkových zistení však

následne žalovaný nevyvodzuje žiaden konkrétny záver, z odôvodnenia rozhodnutia sa nie je možné dozvedieť, akým spôsobom jednotlivé vymenované skutočnosti žalovaný vyhodnotil vo vzťahu k predmetu konania, o čom to-ktoré skutkové zistenie svedčí.

Najvyšší súd tiež konštatuje, že v rozhodnutí okrem absencie vlastných logických úvah pri hodnotení zhromaždených dôkazov absentuje tiež dôsledné vysporiadanie sa s odvolacími námietkami žalobcu. Ako príklad najvyšší súd uvádza odpoveď žalovaného na námietku žalobcu, že „správca dane je povinný preukázať, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov predložených daňovým subjektom, z akého dôvodu tieto dôkazy vyhodnotil v neprospech daňového subjektu, nie uvedené len konštatovať“. Žalovaný sa s touto námietkou žalobcu vysporiadal všeobecne, bez konkrétnych argumentov, nasledovným konštatovaním: „Obstarané dôkazy správca dane vyhodnotil v preskúmanom rozhodnutí o vyrubení rozdielu dane z 18. novembra 2014 tak, ako mu to uložil odvolací orgán v rozhodnutí z 28. júla 2014. Preto je uvedená námietka daňového subjektu neopodstatnená.“

Pokiaľ ide o rozloženie dôkazného bremena, žalovaný opakovane konštatuje, že týmto je zatažený daňový subjekt. S poukazom na ustanovenie § 24 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. najvyšší súd dáva do pozornosti, že dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Jednak treba mať na pamäti, že dokazovanie vedie správca dane, a na druhej strane tiež treba prihliadať na to, ktoré skutočnosti má povinnosť preukázať samotný daňový subjekt. Obsah dôkazného bremena daňového subjektu nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností, aj takých, na preukázanie ktorých neexistuje zákonná povinnosť, resp. ktorých preukázaním sú zatažené iné subjekty.

V rozhodnutí žalovaného chýba presné vymedzenie, ktoré skutočnosti bol povinný preukázať žalobca, teda vymedzenie okruhu dôkazov, ktorými žalobca musí disponovať. Od týchto je potrebné odlišovať skutočnosti, ktorých preukázanie síce nie je zákonnou povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu, ale na ich preukázanie či nepreukázanie zo strany daňového subjektu možno potom prihliadať pri vyhodnotení všetkých dôkazov v ich vzájomných súvislostiach. Z rozhodnutia žalovaného napríklad nie je vôbec zrejmé, z čoho správca dane vyvodil povinnosť žalobcu predložiť identifikáciu pracovníkov dodávateľa, R., s. r. o., ktorí pracovali na stavbe.

Najvyšší súd SR tiež poukazuje na to, že žalovaný v odôvodnení rozhodnutia upriamuje pozornosť na dodávateľa žalobcu, spoločnosť R., s. r. o., a poukazuje na skutočnosti, ktoré svedčia o tom, že ide o problematický daňový subjekt, avšak v rozhodnutí už absentujú následné presvedčivé a konkrétne úvahy žalovaného, ako tieto skutočnosti zatažujú žalobcu, v akej miere a z akých konkrétnych dôvodov možno pričítať na vrub žalobcu, že si zvolil tohto dodávateľa.

V záujme predídania akýmkoľvek pochybnostiam najvyšší súd na záver zdôrazňuje, že ťarcha dôkazného bremena leží, samozrejme, v podstatnej miere len na samotnom kontrolovanom daňovom subjekte, úlohou daňových orgánov je však stanoviť pevné hranice a pravidlá dokazovania, mať jasnú predstavu o tom, preukázanie akých konkrétnych skutočností sa žiadanými dôkazmi sleduje, dbať

o to, aby dokazovanie bolo vedené v súlade s platnou právnou úpravou a následne vyvodíť zo získaných dôkazov logické a presvedčivé závery, ktoré budú súčasťou odôvodnenia rozhodnutia vydaného v daňovom konaní.

Najvyšší súd dospel v prejednávanej veci k záveru, že žalovaný v nedostatočnej miere reflektoval požiadavky na obsah odôvodnenia rozhodnutia ustanovené v § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., v napadnutom rozhodnutí neozrejmil, aké závery vyvodzoval z jednotlivých čiastkových dôkazov a z akých podkladov a akými úvahami sa riadil.

Vzhľadom na to, že najvyšší súd dospel v odvolacom konaní k iným záverom ako krajský súd, napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 prvá veta OSP zmenil tak, že zrušil rozhodnutia správnych orgánov oboch stupňov a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie, v ktorom je žalovaný povinný postupovať v súlade s názorom vysloveným najvyšším súdom v tomto rozsudku.

O náhrade trov konania odvolací súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 prvá veta OSP v spojení s § 224 ods. 1 a 2 OSP a § 246c ods. 1 prvá veta OSP tak, že žalobcovi, ktorý mal vo veci úspech, priznal náhradu trov konania spočívajúcich v trovách právneho zastúpenia, ktoré pozostávali z náhrady trov za poskytnuté právne služby v uplatnenom rozsahu.

#### Poznámka:

*Kľúčovou právnou otázkou v komentovanej veci bolo posúdenie miery zataženia žalobcu dôkazným bremenom vyplývajúcim z ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.*

*Čo sa týka rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správca dane, v prípade vydania rozhodnutia o vyrubení rozdielu dane z príjmov právnickej osoby, z odôvodnenia rozhodnutia musí byť zrejmé, že v daňovom konaní bolo vykonané riadne dokazovanie podľa § 24 ods. 2 a 4 zákona č. 563/2009 Z. z. a že správca dane nič nezanedbal, pričom daňový subjekt si nesplnil svoju povinnosť v zmysle § 24 ods. 1 cit. zákona.*

*Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je však absolútne. Obsah dôkazného bremena daňového subjektu nemožno vykladať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie akýchkoľvek skutočností.*

## DAŇ Z PRIDANEJ HODNOTY

29.

### Základ dane pri pôžičke

§ 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 3, § 19 ods. 1, § 22 ods. 1, § 27 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka

Ak žalobca prevedie právo nakladať s hmotným majetkom ako vlastník na inú fyzickú alebo právnickú osobu, ide o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru, ak pri jeho kúpe bola daň odpočítateľná (§ 8 ods. 3 zákona o DPH). Ak bola reálne a presne stanovená protihodnota tovaru, je protihodnotou dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality, ktorý má teda tú istú hodnotu (tvrdenie nadobúdateľa, že pre dodávateľa vyrobí nové rezivo v rovnakom množstve ako si požičal). V takom prípade daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH). Základom dane pri dodaní tovaru je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ má prijať od príjemcu plnenia za dodanie tovaru, zníženú o daň (§ 22 ods. 1 zákona o DPH).

*Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8 Sžf/45/2015 z 30. marca 2017*

#### Skutkový stav:

**S** *Krajský súd v Prešove (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „prvostupňový súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 250j ods. 2 písm. d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej aj „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 1100 z 28. októbra 2013 a rozhodnutie Daňového úradu P. č. 9711 z 20. júna 2013, ktorým vyrubil žalobcovi za zdaňovacie obdobie 1. štvrtrok 2009 rozdiel DPH v sume 6 432,98 €, a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalovanému uložil povinnosť nahradiť žalobcovi trovy konania vo výške 582,59 € do 15 dní od právoplatnosti tohto rozsudku.*

V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že žalovaný sa nedostatočne vyrovnal s aplikáciou § 8 ods. 3 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“), pretože z odôvodnenia rozhodnutia žalovaného nevyplýva, ako dospel k základu dane, z ktorého vyrubil žalobcovi rozdiel dane. Vytkol, že obidva daňové orgány venovali zvýšenú pozornosť posudzovaniu zmluvy o výpožičke uzavretej podľa § 659 a nasl. Občianskeho zákonníka (ďalej aj „OZ“) medzi žalobcom ako požičiatelom a spoločnosťou X, s. r. o., ako vypožičiatelom, t. j. či ide skutočne o zmluvu o výpožičke alebo o zmluvu pôžičke, avšak neodôvodnili výšku základu dane. Zdôraznil, že nie je úlohou súdu nahrádzať a dopĺňať právnu a skutkovú argumentáciu za žalovaného. Rozhodnutie žalovaného preto považoval za nepreskúmateľné pre nedostatok dôvodov.

Krajský súd sa nestotožnil s tvrdením žalobcu, že posúdenie veci žalovaným je nesprávne a nezákonné, pretože správca dane i žalovaný riadne zistili skutkový stav, správne ho právne posúdili a vyhodnotili, žalobcovi dali dostatok priestoru na to, aby sa mohol vyjadriť k daňovej kontrole vykonávanej správcom dane, so žalobcom bol riadne prerokovaný protokol o kontrole a mohol až do odvolacieho konania predkladať dôkazy, ktorými by preukázal oprávnenosť jeho postupu pri dodržiavaní ustanovení zákona o DPH a jeho vzťah k štátnemu rozpočtu. Ani nevyčítanie konateľa spoločnosti X, s. r. o., za prítomnosti ko-

nateľa žalobcu nepovažoval za takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov, pretože konateľ žalobcu bol s jeho výpoveďou oboznámený, súhlasil s ňou a počas konania sa ani nedomáhal opakovania vylúčeného žalobcu za jeho prítomnosti.

**S** *Žalovaný podal proti tomuto rozsudku v zákonnej lehote odvolanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom. Nesúhlasil s jeho záverom, že žalovaný sa nedostatočne vysporiadal s aplikáciou § 8 ods. 3 zákona o DPH a z odôvodnenia rozhodnutia nevyplýva, ako dospel k základu dane, z ktorého vyrubil žalobcovi rozdiel dane.*

Žalovaný uviedol, že v danom prípade žalobca na základe zmluvy o výpožičke bezodplatne požičal zmluvnému partnerovi stavebné rezivo, ktoré nadobudol na základe faktúry č. 111111 z 3. septembra 2008, základ dane 1 020 000 Sk, DPH 193 800 Sk, spolu 1 213 800 Sk od dodávateľa S..., s. r. o. Z uvedenej faktúry uplatnil odpočítanie dane v zdaňovacom období 3. štvrtrok 2008 (str. 2, 3 rozhodnutia Daňového úradu P. č. 9711 z 20. júna 2013, resp. str. 3 rozhodnutia č. 1100 z 28. októbra 2013). Poukázal na to, že odvolací orgán na stranách 4 a 5 rozhodnutia č. 1100 zo dňa 28. októbra 2013 uviedol, že v tejto súvislosti správca dane s odkazom na § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 3, § 19 ods. 1, § 22 ods. 1, § 27 ods. 1 a § 69 ods. 1 zákona o DPH konštatoval, že žalobca uskutočnil dodanie tovaru podľa § 8 zákona o DPH, preto mu vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 1 citovaného zákona. Základom dane pre výpočet daňovej povinnosti podľa § 22 zákona o DPH je hodnota, za ktorú bolo rezivo nadobudnuté, znížená o daň, pretože protihodnotou je dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality. Z toho dôvodu vznikol rozdiel dane v riadku 03 daňového priznania vo výške 33 857,79 € (základ dane 1 020 000 Sk pri konverznom kurze 30,126 €) a rozdiel dane v riadku 04 daňového priznania (19 % DPH zo základu dane) vo výške 6 432,98 €, ktorý bol predmetom vyrubenia rozdielu dane. Na základe uvedených skutočností považoval žalovaný odôvodnenie základu pre vyrubenie rozdielu dane za dostatočné a rozsudok krajského súdu v časti, v ktorej nesúhlasí s postupom daňových orgánov, za nesprávny. Z toho dôvodu navrhol, aby Najvyšší súd SR (ďalej aj ako „najvyšší súd“ alebo „odvolací súd“) rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalobca v písomnom vyjadrení k odvolaniu navrhol napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdiť.

**S** *Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvej vety OSP) preskúmal odvolaním napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) s tým, že termín verejného vyhlásenia rozsudku bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke www.nsud.sk., pričom rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. marca 2017 (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP), a dospel k záveru, že odvolanie žalovaného je dôvodné.*

**Z odôvodnenia:**

*Súd v tejto súvislosti odkazuje na § 244 ods. 1 a 2 OSP – pozn. red.*

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 zadoval 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 OSP).

Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 1 prvá veta OSP). Preto v správnom súdnom konaní súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdneho konania (§ 250i ods. 1 druhá veta OSP). Je to tak preto, že úlohou súdu v správnom súdnom konaní (prvostupňového ani odvolacieho) nie je nahrádzať 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.

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

Úlohou najvyššieho súdu bolo – na základe včas podaného odvolania žalovaného – preskúmať, či prvostupňový súd vecne správne rozhodol, keď napadnuté rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

Zásada zákonnosti daňového konania vyplýva z ústavného princípu zákonnosti ukladania daní, ktorý je vyjadrený v čl. 59 ods. 2 Ústavy SR. Skutočnosť, že daňové orgány majú povinnosť dbať o zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a ďalších osôb, nie je v žiadnom rozpore s ich povinnosťou chrániť záujmy štátu. Vo vzťahu k zachovávaniu práv a právom chránených záujmov daňových subjektov je síce záujem štátu nadradený, nemôže to však byť v zmysle toho, aby sa výnos daní ako príjmov rozpočtu dosiahol na úkor nedodržania práva. Daňové orgány môžu aplikovať pri vyrubení daní iba právne prostriedky, ktoré priamo ustanovuje zá-

kon, alebo ktoré uplatnia daňové orgány v rámci svojho oprávnenia vyplývajúceho zo zákona. Povinnosťou daňových orgánov v daňovom konaní je teda dodržiavať všeobecne záväzné právne predpisy (a to hmotnoprávne ako aj procesné), ktoré sú podľa § 12 zákona č. 400/2015 Z. z. o tvorbe právnych predpisov a o Zbierke zákonov Slovenskej republiky a o zmene a doplnení niektorých zákonov uverejnením vyhlásené v Zbierke zákonov.

*Súd v tejto súvislosti odkazuje na § 3 ods. 1, 2 a 3, § 24 ods. 1, 2 a 4, § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., § 2 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 1 písm. a), § 8 ods. 3 prvá veta, § 19 ods. 1, § 22 ods. 1, § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. – pozn. red.*

Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňové bremeno spočíva predovšetkým na daňovom subjekte. Je povinnosťou daňového subjektu preukázať, že skutočnosť, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a údaje uvedené v daňovom priznaní, sú úplné a správne. Ak daňový subjekt nesplní svoju dôkaznú povinnosť pri určení výšky dane, správca dane ju s ním môže dohodnúť, pričom vychádza z dostupných podkladov. Ak daňový subjekt nesplní niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho v súčinnosti s ním nemožno daň určiť (napr. nepodá daňové priznanie alebo neumožní vykonať daňovú kontrolu, alebo urobí úkon, dôsledkom ktorého je zníženie dane), správca dane je oprávnený určiť daň sám bez spolupráce s daňovým subjektom, pričom vychádza z dokladov, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará. Dôkazné bremeno daňového subjektu umožňuje správcovi dane sa zaoberať iba evidentne zistiteľnými skutočnosťami. Základnou úlohou správcu dane je zhromaždiť dôkazy, hoci aj svedčiace v prospech žalobcu, avšak tieto musia preukazovať skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie výšky dane (daňovej povinnosti), nie položiek znižujúcich daň, ktoré naopak preukazujú daňový subjekt.

Z obsahu súdneho a administratívneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad P. začal 30. apríla 2013 vyrubovaciu konanie podľa § 68 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. vo veci daňovej kontroly ukončenej dňa 29. apríla 2013 doručením protokolu č. 97115 z 15. apríla 2013 podľa § 46 ods. 8 citovaného zákona. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie 1. až 3. štvrťrok 2009.

V administratívnom spise sa nachádza zmluva o výpožičke uzatvorená podľa § 659 a nasl. OZ medzi žalobcom ako požičiavateľom a spoločnosťou X, s. r. o., ako výpožičiavateľom. Zo zmluvy o výpožičke vyplýva, že výpožičiavateľ po skončení výpožičky je povinný vrátiť predmet výpožičky v stave, v akom ho prevzal s prihliadnutím na obvyklé opotrebenie, a to ku dňu, v ktorom dôjde k skončeniu výpožičky alebo po vzájomnej dohode zmluvných strán. Predmetom výpožičky je „stavebné rezivo hrúbky 24 mm“ v množstve 150 m<sup>3</sup>.

Daňový úrad P. 16. apríla 2012 do zápisnice o ústnom pojednávaní vypočul daňový subjekt – konateľa spoločnosti X, s. r. o., ktorý okrem iného uviedol, že spoločnosť X, s. r. o., vykonáva stavebnú činnosť a stavebné rezivo mala výpožičané a mohla ho užívať bezplatne. Stavebné rezivo používala priebežne odo dňa výpožičky na stavbách pri vykonávaní stavebnej činnosti, a to na šalovanie, bednenie a debnenie. Dosky dodával aj MS, Stropkov, ktorý

vyrába kontajnery. Všetko rezivo nebolo spotrebované, malá časť vypožičaného reziva sa nachádza ešte na sklade. S konateľom žalobcu J. K. sa dohodol, že vypožičané rezivo bude vrátené žalobcovi do 6 mesiacov odo dňa, keď pán K. oznámi, že rezivo bude potrebovať. V tejto lehote mu vyrobí nové rezivo.

Výzvou zo 14. septembra 2012 správca dane vyzval žalobcu na predloženie dokladov a na predloženie vyjadrenia k otázkam dôvodu vypožičania stavebného reziva spoločnosti X, s. r. o., a k dohodnutému spôsobu využitia vypožičaného reziva. Žalobca predložil na výzvu správcu dane požadované doklady podaním z 5. októbra 2012 s vyjadrením, že vypožičané rezivo bolo spoločnosťou X, s. r. o., použité na stavbu a do výroby. Vypožičané rezivo zatiaľ nebolo vrátené, avšak v roku 2013 sa má znovu začať grant, teda predpokladaný termín vrátenia je v priebehu roka 2013. K vráteniu vypožičaného tovaru zatiaľ nedošlo.

Listom z 13. februára 2013 sa žalobca vyjadril, že predmetné rezivo je neustále v jeho vlastníctve, nikdy právo nakladať s týmto rezivom ako vlastníkom na žiadnu tretiu osobu nepreviedli a v roku 2013 bude toto rezivo spoločnosťou X, s. r. o., vrátené a bude použité pre účely ich podnikania.

Správca dane vypracoval protokol č. 9711 z 15. apríla 2013 z daňovej kontroly vykonanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie 1. až 3. štvrtrok 2009 na DPH, ku ktorému sa písomne vyjadril žalobca listom z 10. mája 2013. Žalobca nesúhlasil s tým, že vypožičanie reziva spoločnosti X, s. r. o., správca dane posúdil ako bezodplatné dodanie tovaru, pretože predmetné rezivo bol vypožičateľ povinný jeho spoločnosti vrátiť. Ak toto rezivo spotreboval, odpredal alebo iným spôsobom znehodnotil, bol (a neustále je) povinný ho vyrobiť, kúpiť alebo iným spôsobom zabezpečiť, aby mu mohol rezivo vrátiť v rovnakom množstve.

Na základe výsledkov daňovej kontroly Daňový úrad P. rozhodnutím č. 9711 z 20. júna 2013 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 432,98 € na DPH za zdaňovacie obdobie 1. štvrtroka 2009.

Výrok rozhodnutia odôvodnil okrem iného tým, že sa zaoberal základnými znakmi zmluvy o výpožičke podľa § 659 a nasl. OZ a základnými znakmi zmluvy o pôžičke. Konštatoval, že pri porovnaní základných znakov zmluvy o pôžičke so zisteným skutkovým stavom zastáva názor, že predmetné plnenia sa podľa obsahu zmluvy realizovali na základe zmluvy o pôžičke, nakoľko sú z predmetu zmluvy naplnené znaky zmluvy podľa § 657 a § 658 OZ, aj napriek tomu, že zmluva je označená ako zmluva o výpožičke. Žalobca prenechal dlžníkovi rezivo na voľné nakladanie, čo znamená nakladanie s tovarom ako vlastníkom, t. j. aj na ďalší predaj (dodanie za protihodnotu), príp. na jeho spotrebovanie v rámci jeho podnikateľských aktivít. Tým, že žalobca previedol právo nakladať s rezivom ako vlastníkom na dlžníka, došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 zákona o DPH, pričom za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru, ak pri jeho kúpe bola daň odpočítateľná (§ 8 ods. 3). Protihodnotou je dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality, ktorý má tú istú hodnotu, a teda nie vrátenie toho istého tovaru.

O tejto skutočnosti svedčí aj vyjadrenie konateľa spoločnosti X, s. r. o., že pre žalobcu vyrobí nové rezivo v rovnakom množstve, ako si požičal. Ako bolo zistené správcou dane, predmetné rezivo bolo vypožičateľom X, s. r. o., so súhlasom žalobcu sčasti spotrebované, čím v podstate zaniklo, a teda nie je možné presne to isté vypožičané rezivo vrátiť. V danom prípade vypožičateľ X, s. r. o., so súhlasom žalobcu časť predmetnej veci – reziva dodával ďalšiemu odberateľovi a časť spotreboval na stavbe, čo nie je v súlade so zmluvou o výpožičke. Predmetom výpožičky môže byť len vec individuálne určená, čím sa výpožička zásadne líši od pôžičky, pre ktorú je charakteristické, že veriteľ prenecháva dlžníkovi určité množstvo druhovo určených vecí (zastupiteľných vecí) na voľné nakladanie (t. j. aj na ďalší predaj, príp. spotrebovanie) a dlžník sa zaväzuje vrátiť mu po určitej dobe veci rovnakého druhu, kvality a hodnoty, a teda nie vrátenie tej istej veci individuálne určenej. Správca dane dospel k záveru, že žalobca uskutočnil dodanie tovaru nie podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH, ale podľa § 8 ods. 1 zákona o DPH, ktorý okrem iného pojednáva o tom, že dodaním tovaru je prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastníkom. Správca dane v protokole citoval § 8 ods. 3 zákona o DPH z dôvodu, že podľa článku I. bodu 2 písm. c) Zmluvy o výpožičke uzatvorenej vo februári 2009 vypožičateľ X, s. r. o., má právo vypožičanú vec užívať bezplatne.

Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca odvolanie.

Preskúmaným rozhodnutím č. 1100 z 28. októbra 2013 žalovaný rozhodol o odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správneho orgánu tak, že rozhodnutie Daňového úradu P. č. 9711 z 20. júna 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil za zdaňovacie obdobie 1. štvrtroka 2009 rozdiel DPH v sume 6 432,98 € žalobcovi, potvrdil.

V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný uviedol, že základnou podmienkou pre uplatnenie nároku na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, že prijatý tovar alebo poskytnutú službu daňový subjekt použije na uskutočňovanie svojich zdaniteľných obchodov. V danom prípade žalobca uplatnil odpočítanie dane vo výške 193 800 Sk z faktúry č. FV 2222 z 3. septembra 2008 za stavebné rezivo od spoločnosti S, s. r. o. Prijatý tovar nepoužil na dodávky tovarov a služieb ako plátciteľ DPH, ale ho bezodplatne vypožičal spoločnosti X, s. r. o. V takom prípade podľa § 8 ods. 3 zákona o DPH dodanie tovaru bezodplatne alebo na iný účel ako na podnikanie, a ak pri kúpe tohto tovaru bola daň úplne alebo čiastočne odpočítateľná, sa považuje za dodanie za protihodnotu. Správca dane preto podľa žalovaného oprávnené a v súlade s príslušnými ustanoveniami zákona o DPH uplatnil k bezodplatnému dodaniu predmetného tovaru DPH. Ak sa vychádza z podstaty zmluvného stavu, bez ohľadu na to, ako ho účastníci pomenovali, žalobca dodal spoločnosti X, s. r. o., stavebné rezivo bezodplatne. Tá ho použila na svoje podnikateľské aktivity (spotrebovala pri stavebnej činnosti, resp. ho ďalej predávala), preto ho nemohla v neporušenom stave po dohodnutom termíne vrátiť späť. Mohla vrátiť iba rezivo iné, v takom istom množstve a v takej istej kvalite. Túto skutočnosť potvrdili obidve zúčastnené strany správcovi dane vo svojich vyjadreniach a opätovne v odvolaní i sám žalobca. Preto námietku žalobcu, že správca dane nedo-



statočne zistil skutkový stav a nesprávne právne vec posúdil, považoval žalovaný za neopodstatnenú. Ust. § 8 ods. 3 zákona o DPH každé bezodplatné dodanie tovaru, pri ktorom bola odpočítaná daň, považuje za dodanie za protihodnotu. V súlade s platnými právnymi predpismi postupoval správca dane i pri výpočte dane a následne pri vyrubení rozdielu dane. K námietke daňového subjektu, že celé konanie je postihnuté vadou nedodržania zákonnosti zo strany správcu dane, pretože ho nepriazoval k ústnemu pojednaniu s konateľom spoločnosti X, s. r. o., P. 16. apríla 2012, odvolací orgán uviedol, že vo vyjadreniach konateľov obidvoch spoločností k skutkovému stavu zistenému správcom dane sa nevyskytli žiadne rozpory. Obaja ho zhodne potvrdili, preto ani túto námietku nepovažoval za opodstatnenú. Žalovaný skonštatoval, že správca dane dodanie stavebného reziva žalobcom spoločnosti X, s. r. o., na základe zmluvy o výpožičke zo 16. februára 2009 považoval za bezodplatné dodanie tovaru v súlade s § 2 ods. 1 písm. a) a § 8 ods. 3 zákona o DPH, a preto žalobcovi vznikla podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vo výške 6 432,98 €.

Žalobca sa žalobou z 31. januára 2014 domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 1100 z 28. októbra 2013 a rozhodnutia Daňového úradu P. č. 9711 z 20. júna 2013 a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Zároveň si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

Najvyšší súd s odkazom na obsah administratívneho spisu dospel k záveru o správnosti postupu správcu dane i žalovaného pri vyrubení rozdielu DPH v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Odvolací súd považuje za potrebné zdôrazniť skutočnosť, že predmetom súdneho prieskumu sú rozhodnutia správcu dane a žalovaného, ktoré vo svojich odôvodneniach dostatočne podrobne uvádzajú konkrétne zákonné ustanovenia a skutkové okolnosti, na základe ktorých dospel správca dane k určení dane, preto nemožno konštatovať nepreskúmateľnosť napadnutých rozhodnutí. Súčasne odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že povinnosťou daňového subjektu pri výkone daňovej kontroly je predovšetkým spolupracovať so správcom dane, navrhovať a predkladať dôkazy svedčiace o splnení si daňových povinností a umožniť správcovi dane vykonať daňovú kontrolu.

V danom prípade bolo nesporne preukázané, že žalobca si uplatnil odpočítanie DPH vo výške 193 800 Sk (6 432,98 €) z faktúry č. FV 2222 z 3. septembra 2008 za stavebné rezivo od spoločnosti S, s. r. o. Žalobca zmluvou o pôžičke (podľa obsahu) prenechal bezodplatne spoločnosti X, s. r. o., stavebné rezivo hrúbky 24 mm v množstve 150 m<sup>3</sup> na voľné nakladanie, čo znamená nakladanie s tovarom ako vlastník, t. j. aj na ďalší predaj (dodanie za protihodnotu), príp. na jeho spotrebovanie v rámci jeho podnikateľských aktivít. Tým, že žalobca previedol právo nakladať s rezivom (s hmotným majetkom) ako vlastník na spoločnosť X, s. r. o., došlo k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru, ak pri jeho kúpe bola daň odpočítateľná (§ 8 ods. 3 zákona o DPH). V danom prípade bola reálna a presne stanovená protihodnota tovaru. Protihodnotou je dodanie tovaru rovnakého druhu a kvality, ktorý má teda tú istú hodnotu. O tejto skutočnosti svedčí aj vyjadrenie konateľa spoločnosti X, s. r. o., že pre žalobcu vyro-

bí nové rezivo v rovnakom množstve ako si požičal. Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru (§ 19 ods. 1 zákona o DPH). Na námietku krajského súdu vznesenú v odôvodnení napadnutého rozsudku odvolací súd uvádza, že to čo je základom DPH vyplýva priamo zo zákona. Základom dane pri dodaní tovaru je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ má prijať od príjemcu plnenia za dodanie tovaru, zníženú o daň (§ 22 ods. 1 zákona o DPH). V predmetnom prípade je teda protihodnotou prijatého reziva, teda základom dane nadobúdacía cena reziva bez DPH, teda suma 33 857,79 € (predtým suma 1 020 000 Sk) a následne 19 % DPH z toho je suma 6 432,98 € (predtým suma 193 800 Sk). V zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ dane môže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. To znamená, že podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane použije prijaté tovary a služby na uskutočňovanie svojich dodávok tovarov a služieb, ktoré podliehajú dani na výstupe. Vzhľadom na skutočnosť, že pri dodávke tovaru žalobcom nebola odvedená DPH na výstupe, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane.

Podľa názoru odvolacieho súdu správca dane ako aj žalovaný správne zistili skutkový stav a takisto správne právne posúdili predmetný prípad a dostatočne sa vysporiadali s vysvetlením použitia § 8 zákona o DPH. Odvolací súd sa stotožňuje s názorom krajského súdu v tej časti, že posúdenie veci žalovaným je správne a zákonné, pretože správca dane aj žalovaný riadne zistili skutkový stav, správne ho právne posúdili a vyhodnotili, žalobcovi dali dostatok priestoru na to, aby sa mohol vyjadriť k daňovej kontrole vykonávanej správcom dane. Nevypočutie konateľa spoločnosti X, s. r. o., za prítomnosti konateľa žalobcu nepovažoval ani odvolací súd za takú vadu konania, ktorá by mala za následok nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov, nakoľko konateľ žalobcu bol s jeho výpoveďou oboznámený a s touto prejavil súhlas.

Najvyšší súd SR s odkazom na uvedené závery považoval námietky žalovaného vznesené v odvolaní proti rozsudku krajského súdu za dôvodné, a preto napadnutý rozsudok Krajského súdu v Prešove zmenil tak, že žalobu ako nedôvodnú zamietol podľa § 250j ods. 1 OSP postupom podľa § 220 OSP v spojení s § 250ja ods. 3 posledná veta OSP. O náhrade trov konania (prvostupňového aj odvolacieho) rozhodol súd podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 224 ods. 2 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal. Žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprináleží.

#### Poznámka:

*Správne orgány posudzujú právne úkony účastníkov v daňovom konaní podľa skutočného obsahu a prejavu vôle a nie podľa ich samotného označenia. Ak daňovník zmluvou o pôžičke (podľa obsahu) prenechal bezodplatne inému tovar na nakladanie s tovarom ako vlastník, t. j. aj na ďalší predaj (dodanie za protihodnotu), príp. na jeho spotrebovanie v rámci jeho podnikateľských aktivít, tak došlo medzi nimi k dodaniu tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pričom za dodanie tovaru za protihodnotu sa považuje aj bezodplatné dodanie tovaru, ak pri jeho kúpe bola daň odpočítateľná (§ 8 ods. 3 zákona o DPH).*

Základom dane pri dodaní tovaru je všetko, čo tvorí protihodnotu, ktorú dodávateľ má prijať od príjemcu plnenia za dodanie tovaru, zníženú o daň (§ 22 ods. 1 zákona o DPH). V zmysle § 49 ods. 2 zákona o DPH platiteľ dane môže odpočítať daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. To znamená, že podmienkou vzniku práva na odpočítanie dane je, že platiteľ dane použije prijaté tovary a služby na uskutočňovanie svojich dodávok tovarov a služieb, ktoré podliehajú dani na výstupe.

Vzhľadom na skutočnosť, že pri dodávke tovaru žalobcom nebola odvedená DPH na výstupe, nevzniklo žalobcovi právo na odpočítanie dane.

30.

## Preddavková faktúra a odpočítanie DPH

§ 19 ods. 4 v spojení s § 25 ods. 1 písm. a), § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

**Preddavková platba podľa § 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. na základe nerealizovanej zmluvy o budúcej kúpnej zmluve o prevode nehnuteľnosti, ktorá obsahovala prvok jej zrušiteľnosti podlieha právnomu režimu opravy základu dane pri zrušení dodávky tovaru podľa § 25 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.**

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 3 Sžf 12/2016  
zo 16. augusta 2017

### Skutkový stav:

I.

**S** Krajský súd v B. napadnutým rozsudkom podľa § 250j ods. 2 písm. c), d) Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Napadnutým rozhodnutím žalovaný potvrdil rozhodnutie Daňového úradu B. XZ z 27. februára 2013, ktorým žalobcovi nebol priznaný nadmerný odpočet DPH za zdaňovacie obdobie január 2011 v sume 110 000 €. Daňový úrad v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) určil žalobcovi rozdiel DPH za zdaňovacie obdobie január 2011 v sume 110 000 €.

Nadmerný odpočet platiteľa vznikol odpočítaním dane v zmysle § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) z faktúry č. 009022011 z 9. februára 2011 vystavenej spoločnosťou S., spol. s r. o., pre spoločnosť i. m. L-T., s. r. o., za predaj pozemkov v zmysle Zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a zriadení záložného práva, podpísanej 4. marca 2009 a jej dodatkov, čl. V. bod I v sume 660 000 €, z toho DPH 110 000 €, s dátumom prijatia platby 27. januára 2011. V Dodatku č. 3

z 15. decembra 2010 k Zmluve o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva v článku V. Ostatné dojednania zmluvných strán v odstavci č. 4 predmetného dodatku je uvedené, že táto zmluva taktiež zaniká a ruší sa od počiatku a zmluvné strany sú povinné vrátiť si poskytnuté plnenia, ak nedôjde k riadnemu uzavretiu kúpnej zmluvy najneskôr do 7 pracovných dní od doručenia písomnej výzvy na uzavretie kúpnej zmluvy spolu s návrhom kúpnej zmluvy.

Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že za opodstatnenú považuje námietku nedostatočne zisteného skutkového stavu, keď správca dane a žalovaný nevykonali žalobcom navrhované dôkazy, tak ako to napokon urobilo aj Finančné riaditeľstvo SR v rozhodnutí, ktorým pôvodné prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu B. zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie. Krajský súd považoval za potrebné doplniť dokazovanie o výsluch konateľa spoločnosti budúceho predávajúceho, spoločnosti S., s. r. o., ako navrhoval žalobca. Krajský súd nepovažoval za postačujúce skonštatovanie, že tento subjekt je nekontaktný, a to aj s poukazom na skutočnosť, že správcom dane to bolo potvrdené a tento nerozporuje prijatie úhrady faktúry znejúcej na sumu zálohovej platby kúpnej ceny 660 000 €, z toho DPH 110 000 €. Správca dane, a ani žalovaný sa nevysporiadali s návrhmi žalobcu ohľadne opakovaných urgenzií ako kupujúceho u predávajúceho, ktorými sa domáhal uzavretia riadnej zmluvy s odkazom na existujúcu zmluvu o budúcej kúpnej zmluve, a to v kontexte dôvodov prečo k naplneniu zmluvy nedošlo. Krajský súd ďalej považoval rozhodnutie žalovaného za nepreskúmateľné pre nedostatok dôkazov. Krajský súd sa nestotožnil so záverom žalovaného, pokiaľ tento len skonštatoval, že nedošlo k realizácii zmluvy o budúcej kúpnej zmluve a potom nemožno hovoriť o reálnej praktickej platbe za službu alebo tovar, pretože predmetné nehnuteľnosti napokon kupujúci nepredal žalobcovi v zmysle dojednaní Zmluvy o budúcej kúpnej zmluve, ale tieto boli prevedené na inú spoločnosť.

II.

**S** Žalovaný podal proti rozsudku krajského súdu v zákonom stanovenej lehote odvolanie a namietal, že ak je uzatvorená zmluva o budúcej zmluve, kde dodávka nie je dohodnutá, ale je dohodnutá iba možnosť akejsi dodávky tovaru či služby, čo môže byť aj nemusí byť, teda ak je uzatvorená zmluva o budúcej zmluve, to neznamena, že bude alebo musí byť uzatvorená samotná zmluva o predmetnej dodávke tovarov, resp. služieb.

V uvedenom prípade k uskutočneniu konkrétnej dodávky vôbec nemusí dôjsť a táto platba (preddavok) bude slúžiť iba ako zábezpeka a nie je možné považovať ju za platbu za budúcu konkrétnu dodávku, ktorou by vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z. z. Z hľadiska vzniku daňovej povinnosti na účely zákona č. 222/2004 Z. z. nie je rozhodujúce, aký typ zmluvy na dodávku tovarov alebo služieb daňové subjekty uzavrú. Zmluva, na základe ktorej má dôjsť k dodávke je však rozhodujúca z hľadiska obligatórnych náležitostí zmluvy ako zmluvného typu, z ktorých je možné usúdiť, či budúca dodávka bola presne určená alebo nebola presne určená, a teda či v platbách ide o platby za tovary a služby presne určené, ktoré podliehajú DPH,

alebo ide iba o paušálne preddavkové platby uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorú môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vyberať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá čiastka preddavkových platieb. Táto charakteristika presne zodpovedá preverovanému prípadu prevádzaných nehnuteľností, kedy nikdy nebola uzatvorená kúpna zmluva medzi predávajúcim S., spol. s r. o., a kupujúcim – žalobcom. Medzi nimi bola uzatvorená iba zmluva o budúcej zmluve a o zriadení záložného práva 3. apríla 2009, ktorej predmetom je záväzok uzavrieť zmluvu v lehote do 31. decembra 2012. Ku dňu vydania rozhodnutia nebola uzatvorená kúpna zmluva v zmysle zmluvy o budúcej kúpnej zmluve a o zriadení záložného práva. Nebol uskutočnený prevod nehnuteľností na spoločnosť žalobcu. Spoločnosť S., spol. s r. o., nepriznala a nezaplatila daň z prijatej platby.

Ak je známa skutočnosť, že nedošlo k dodaniu tovaru, resp. služby v zmysle vystavenej faktúry dodávateľskou spoločnosťou, odberateľská spoločnosť je povinná túto skutočnosť vysporiadať voči Daňovému úradu a podaným dodatočným daňovým priznaním DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola faktúra s neuskutočneným plnením uvedená na základe vystavenej storno faktúry dodávateľskou spoločnosťou. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-419/02 BUPA Hospitals Ltd ai.

K opätovnému predvolaniu konateľa spoločnosti S., spol. s r. o., žalovaný uviedol, že správca dane preveroval počas celého konania uskutočnenie zdaniteľného obchodu. Dňa 25. októbra 2012 správca dane zaslal daňovému subjektu S., spol. s r. o., predvolanie, v ktorom bolo určené, aby sa daňový subjekt dostavil 19. novembra 2012 na Daňový úrad Ž. Daňový subjekt sa bez ospravedlnenia v uvedený deň nedostavil na daňový úrad. Daňový úrad Ž. sa pokúsil vykonať aj miestne zisťovanie, avšak bolo zistené, že daňový subjekt sa v mieste sídla spoločnosti S.imcor, spol. s r. o. vôbec nezdržiava. Konateľ spoločnosti S., spol. s r. o., sa na adrese spoločnosti nepohybuje, nemá tu žiadnu kanceláriu a nevykonáva tu žiadnu ekonomickú činnosť. Žalovaný ďalej uviedol, že preverovať, či spoločnosť S., spol. s r. o., poskytla plnenie v zmysle predmetnej zmluvy žalobcovi v konečnom dôsledku nemá význam, keďže je preukázateľné z katastra nehnuteľností, že predmetné pozemky boli predané iným spoločnostiam a daňová povinnosť spoločnosti S., spol. s r. o., nevznikla voči žalobcovi, ale voči druhým spoločnostiam (P., s. r. o. a SC., s. r. o.), na ktoré boli predmetné pozemky prevedené podľa katastra nehnuteľností (výpis z listu vlastníctva č. XY). Ani výpoveď konateľa spoločnosti S., spol. s r. o., nemôže zvrátiť skutkový stav zistený správcom dane, na základe ktorého nepriznal žalobcovi odpočítanie dane.

K otázke urgencií žalovaný uviedol, že medzi žalobcom a spoločnosťou S., spol. s r. o., k žiadnym urgenciám nedošlo. Urgencie medzi žalobcom a spoločnosťou Sp., s. r. o., nemajú s prejednávanej prípadom žiadnu súvislosť a nepreukazujú nárok žalobcu na odpočítanie dane. Žalobca nemohol predmetné pozemky predať spoločnosti Sp., s. r. o., keďže nebola uzatvorená kúpna zmluva medzi žalobcom a spoločnosťou S., spol. s r. o., Správne orgány skúmali vlastníctvo k predmetným nehnuteľnostiam

v nadväznosti na uzavretú zmluvu o budúcej zmluve a zistili, že sám daňový subjekt nemal v úmysle naplniť obsah zmluvy, čo preukazuje jeho konanie tak, že neuzavrel kúpnu zmluvu na prevod nehnuteľností a nezriadil k predmetu záložné právo.

K súdom uloženému vysporiadaniu sa so stanoviskom Ministerstva financií SR viažucemu sa k predmetnému prípadu žalovaný uviedol, že sa s uvedenou skutočnosťou vysporiadal už v napadnutom rozhodnutí. Žalovaný uviedol, že daňový subjekt vo vykonanom dopyte na Ministerstvo financií SR neuviedol všetky mu známe skutočnosti, a tým zaviedol dopytovaný orgán. V odpovedi Ministerstvo financií SR uviedlo, že pri takomto uplatnení odpočítania dane musí byť bezpodmienečne zrejme súvislosť medzi prijatou platbou a budúcim dodaním, t. j. naplnením zmluvných podmienok, čo sa nestalo. Ďalej bol daňový subjekt v prípade zrušenia dodávky upozornený na nutnosť uplatnenia § 25 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. Daňový subjekt uvedený postup nevykonával napriek tomu, že vedel o neuskutočnení nadobudnutia nehnuteľností. Preto sa stanovisko Ministerstva financií SR nemôže uplatniť ako dôkaz v prospech daňového subjektu.

Rozhodnutie správcu dane (prvé vo veci) vydané po ukončení daňovej kontroly trpelo vadou, na základe ktorej Finančné riaditeľstvo SR uvedené rozhodnutie zrušilo a vec vrátilo na ďalšie konanie. Na základe vydaného rozhodnutia Finančného riaditeľstva SR správca dane vykonal vyrubovacie konanie u žalobcu, pričom daňový úrad v zmysle § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. postupoval podľa právneho názoru odvolacieho orgánu a opravil pochybenia zistené odvolacím orgánom a vydal nové rozhodnutie (druhé vo veci). Na základe uvedených skutočností žalovaný navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok zmenil a žalobu zamietol.

### III.

**S** *Žalobca sa k podanému odvolaniu nevyjadril. Odvolanie mu bolo doručené 15. októbra 2015.*

### IV.

**S** *Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v rozsahu dôvodov uvedených v odvolaní (§ 212 ods. 1 OSP) bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP) a po tom, ako bolo oznámenie o verejnom vyhlásení rozhodnutia zverejnené najmenej 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 OSP).*

### Z odôvodnenia:

Najvyšší súd SR v odvolacom konaní postupoval v zmysle § 492 ods. 2 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, účinného od 1. júla 2016, podľa ktorého sa odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku, začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, dokončia podľa doterajších predpisov, t. j. podľa zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok (OSP).

Z obsahu administratívneho a súdneho spisu odvolací súd zistil, že Daňový úrad B. vykonal u žalobcu opakovanú daňovú kontrolu za zdaňovacie obdobie január 2011 na základe podaného dodatočného daňového priznania k DPH. O výsledku opakovanej daňovej kontroly bol vyhotovený protokol č. XY z 24. mája 2012. Žalobca (budúci kupujúci) uzavrel so spoločnosťou S., spol. s r. o., (budúci predávajúci) zmluvu o uzavretí kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva zo 4. marca 2009, ktorej predmetom bol záväzok zmluvných strán uzavrieť v lehote do 31. decembra 2009 kúpnu zmluvu o prevode vlastníctva nehnuteľnosti a o zriadení záložného práva k tým špecifikovaným nehnuteľnostiam. Správca dane v rámci vykonaného dokazovania zistil, že výlučným vlastníkom časti predmetných nehnuteľností je spoločnosť P., s. r. o., so záložným právom v prospech spoločnosti ST., s. r. o. a výlučným vlastníkom časti predmetných nehnuteľností je spoločnosť SC., s. r. o., so záložným právom v prospech spoločnosti P., s. r. o. Správca dane tiež zistil, že spoločnosť S., spol. s r. o., je nekontaktná, pretože sa jej konateľ nedostavil na výzvu správcu dane a pri miestnom zisťovaní bolo zistené, že daňový subjekt sa v mieste sídla vôbec nezdržiava. Konateľ spoločnosti S., spol. s r. o., sa na adrese spoločnosti nepohybuje, nemá tam žiadnu kanceláriu a nevykonáva tam žiadnu ekonomickú činnosť.

V prvostupňovom rozhodnutí daňový úrad konštatoval, že ku dňu spísania rozhodnutia nebola uzatvorená kúpna zmluva v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a zriadení záložného práva, nebol uskutočnený prevod nehnuteľností na spoločnosť žalobcu v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, ale predmetné nehnuteľnosti boli prevedené na iné daňové subjekty, čo podľa názoru prvostupňového správneho orgánu znamená, že spoločnosť S., spol. s r. o., nemala v úmysle predmetné pozemky predat spol. i. m. l. – T., s. r. o., a ani nemala v úmysle dodržať kúpnu zmluvu v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, ktorú nikdy neuzatvorili. Spoločnosť S., spol. s r. o., nepriznala a nezaplatila daň do štátneho rozpočtu z prijatej platby. DPH sa stane splatnou v okamihu, keď sa uskutoční dodávka tovaru alebo poskytnie služba. Keďže k tejto situácii reálne nedošlo, podľa názoru prvostupňového správneho orgánu, žalobca nenaplnil § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto konštatoval, že na základe zistených skutočností je možné uzavrieť, že neboli splnené podmienky na vyplatenie nadmerného odpočtu pre žalobcu, keďže nedošlo k naplneniu predmetu zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva uzatvoreného medzi budúcim predávajúcim S., spol. s r. o., a kupujúcim i. m. l. – T., s. r. o., zo 4. marca 2009. Druhostupňovým administratívnym rozhodnutím bolo potvrdené toto prvostupňové administratívne rozhodnutie s tým, že nebola uzatvorená kúpna zmluva v zmysle zmluvy o budúcej kúpnej zmluve a o zriadení záložného práva, nebol uskutočnený prevod predmetných nehnuteľností na žalobcu a spoločnosť S., spol. s r. o., nepriznala a nezaplatila daň do štátneho rozpočtu z prijatej platby. V dôsledku týchto skutočností neboli naplnené zákonné predpoklady ustanovenia § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto je zjavné, že žalobca predmetné nehnuteľnosti nepoužije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ, keďže sa nestal ich vlastníkom.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s 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.

Podmienky, za ktorých platiteľovi dane vzniká nárok na odpočítanie DPH, sú hmotnoprávnej povahy. Súčasne svojím charakterom vypovedajú, čím tento nárok treba doložiť, preukázať, keďže zákon č. 222/2014 Z. z. určil na dokazovanie kritériá a podmienky, ktoré je potrebné zo strany platiteľa dodržať. Splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane podľa ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z. z. preukazuje daňový subjekt, t. j. platiteľ DPH (v tomto prípade žalobca). Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní, alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom. V daňovom konaní je ťažisko dôkazného bremena na daňovom subjekte. Správca dane dôkazy predložené daňovým subjektom hodnotí podľa svojho uváženia a v súlade so zásadou voľného hodnotenia dôkazov, pričom hodnotením dôkazov musí zabezpečiť objektívne, pravdivé a úplné zistenie skutkového stavu.

Overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Keďže ide o hmotnoprávne podmienky, k takému záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry, hoci táto by obsahovala všetky formálno-právne náležitosti. Musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú skutočnosť.

Platiteľ dane musí pri uplatňovaní svojho nároku na vyplatenie nadmerného odpočtu jednoznačne deklarovať voči správcovi dane, že tovar alebo služba mu bola skutočne dodaná od konkrétne označeného platiteľa DPH, to znamená, že preukázaná existencia obojstranného účtovaného daňového a právneho vzťahu medzi dodávateľom a nadobúdateľom tovaru tak, ako to predpokladá zákon č. 222/2004 Z. z.

Keďže v danom prípade ide o budúci predaj a budúcu kúpu nehnuteľností, kde budúci predávajúci bol, ale už nie je vlastníkom nehnuteľností, čiže je dohodnutá iba akási možnosť dodávky, ktorá sa v budúcnosti môže, alebo nemusí uskutočniť, už tieto skutočnosti vylučujú splnenie všetkých podmienok v čase vyplatenia preddávku tak, ako to vyžaduje rozsudok Súdneho dvora EÚ Bupa Hospitals C-419/02.

Ak je teda známa skutočnosť, že nedošlo a ani nedôjde k dodaniu tovaru alebo služby v zmysle vystavenej faktúry dodávateľskou spoločnosťou, odberateľská spoločnosť je povinná túto skutočnosť vysporiadať voči daňovému úradu, a to podaním dodatočného daňového priznania na DPH za zdaňovacie obdobie, v ktorom bola faktúra s neuskutočneným plnením uvedená na základe vystavenej storno faktúry dodávateľskou spoločnosťou. V prípade, že sa za príslušné zdaňovacie obdobie vykonala da-

ňová kontrola, túto známu a preukázateľnú skutočnosť daňový úrad vysporiada za kontrolovaný daňový subjekt počas vykonávanej daňovej kontroly a do protokolu z výsledku daňovej kontroly uvedie všetky zistenia, ktoré rozhodujú o tejto skúsenosti.

Najvyšší súd sa stotožnil so žalovaným, že pre daný prípad je prejudikáciou rozsudok Súdneho dvora EÚ C-419/2002 BUPA Hospitals Ltd ai. Podľa ktorého: „Článok 10 ods. 2 druhý pododsek šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, v znení zmenenom a doplnenom smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa nevzťahuje na také paušálne preddavkové platby, o ktoré ide vo veci samej, uhradené za tovary uvedené všeobecným spôsobom v zozname, ktorý môže byť kedykoľvek zmenený na základe spoločnej dohody kupujúceho a predávajúceho a z ktorého si kupujúci prípadne môže vyberať jednotlivé položky na základe dohody, ktorú môže v ktoromkoľvek okamihu ukončiť tak, že sa mu vráti celá nepoužitá suma preddavkových platieb“.

Podľa zistení správcu dane v Dodatku č. 3 z 15. decembra 2010 k Zmluve o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva v článku V. Ostatné dojednania zmluvných strán, odstavec č. 4 predmetného dodatku bolo uvedené, že **táto zmluva taktiež zaniká a ruší sa od počiatku a zmluvné strany sú povinné vrátiť si poskytnuté plnenia, ak nedôjde k riadnemu uzavretiu kúpnej zmluvy najneskôr do 7 pracovných dní od doručenia písomnej výzvy na uzavretie kúpnej zmluvy spolu s návrhom kúpnej zmluvy.**

Z uvedeného je zrejmé, že zmluva o budúcej kúpnej zmluve obsahovala prvok jej zrušiteľnosti v prípade, ak nedôjde k uzavretiu kúpnej zmluvy. Ide o prvok zrušiteľnosti zmluvy pred realizáciou plnenia. Nešlo teda o typ zmluvy o budúcej zmluve, ktorá zabezpečuje kontinuitu s budúcou zmluvou prvkom vymožitelnosti. Vzhľadom na to považuje najvyšší súd právne východiská žalovaného a správcu dane za vecne správne vrátane upozornenia na nevyhnutnosť vykonania opravy základu dane podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. pri zrušení dodávky tovaru.

Z vykonaného dokazovania správcom dane vyplýva, že v tomto prípade:

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

účel určené. Ak tak neurobila, tak tieto finančné prostriedky ani nemohli byť určené na tento účel, a preto spoločnosť S., spol. s r. o., nepriznala daň z prijatej platby v daňovom priznaní.

Najvyšší súd SR na základe uvedených dôvodov zmenil napadnutý rozsudok Krajského súdu v B. a žalobu zamietol.

O trovách konania rozhodol podľa § 224 ods. 2 v spojení s § 246c ods. 1 OSP s prihliadnutím na § 250k ods. 1 OSP tak, že žalobcovi nepriznal náhradu trov konania z dôvodu neúspechu v konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

#### Poznámka:

Žalobca (budúci kupujúci) uzavrel so spoločnosťou S., spol. s r. o., (budúci predávajúci) zmluvu o uzavretí kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva zo 4. marca 2009, ktorej predmetom bol záväzok zmluvných strán uzavrieť v lehote do 31. decembra 2009 kúpnu zmluvu o prevode vlastníctva nehnuteľnosti a o zriadení záložného práva k tam špecifikovaným nehnuteľnostiam. Kúpna zmluva v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a zriadení záložného práva uzatvorená nebola, nebol uskutočnený prevod nehnuteľnosti na spoločnosť žalobcu v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy a o zriadení záložného práva, ale predmetné nehnuteľnosti boli prevedené na iné daňové subjekty, Spoločnosť S., spol. s r. o., nepriznala a nezaplatila daň do štátneho rozpočtu z prijatej platby. DPH sa stane splatnou v okamihu, keď sa uskutoční dodávka tovaru alebo poskytne služba. Keďže k tejto situácii reálne nedošlo, podľa názoru prvostupňového správneho orgánu, žalobca nenaplnil § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z., a preto konštatoval, že na základe zistených skutočností je možné uzavrieť, že neboli splnené podmienky na vyplatenie nadmerného odpočtu pre žalobcu.

31.

## Refázové obchody a daň z pridanej hodnoty

*Dohovor č. 11/1975 Zb. o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave (CMR)*

§ 49 ods. 1 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

**Pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálno-právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu.**

Rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8 Sžf 40/2015 z 28. septembra 2017

**Skutkový stav:**

**S** Krajský súd v K. napadnutým rozsudkom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 113 zo 7. novembra 2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov rozhodnutie Daňového úradu K. č. 981 z 3. júna 2013, ktorým podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. nebol priznaný nadmerný odpočet DPH v sume 23 554,44 € a bola vyrubená vlastná daňová povinnosť v sume 40 966,91 € za zdaňovacie obdobie jún 2011 daňovému subjektu F.S., s. r. o., potvrdil.

Rozhodnutie krajský súd odôvodnil tým, že zo zistení a dôkazov získaných správcom dane vyplýva pri jednotlivých prepravách týkajúcich sa fakturovaných dodávok betonárskej ocele sa počas prepravy betonárska oceľ nevykladala, prevzatie zásielok prezentované prepravným dokladom CMR (podľa Dohovoru č. 11/1975 Zb. o prepravnej zmluve v medzinárodnej cestnej nákladnej doprave, nákladný list musí okrem iného obsahovať miesto a dátum prevzatia zásielky) bolo len formálne, keďže ten istý prepravca s tým istým vozidlom zabezpečoval prepravu betonárskej ocele do ďalšieho miesta uvedeného v poradí druhom CMR a potom v poradí tretom CMR doklade. Prvý dodávateľ SSM, a. s., si uplatnil oslobodenie pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu, v danom prípade Českej republiky a zákonom stanovené podmienky oslobodenia dostatočne relevantnými dokladmi preukázal. Cieľ sledovaný prechodnou úpravou zdanenia tovaru v rámci spoločenstva, a to v členskom štáte spotreby (EMAGC-245/04) bol dosiahnutý jedným pohybom tovaru, ktorého preprava začala v tuzemsku, t. j. na Slovensku a skončila v Českej republike, kde nadobudnutie tovaru podliehalo zdaneniu. Preto už všetky ďalšie dodávky v rámci tohto obchodného reťazca boli s miestom dodania v Českej republike a podliehali aj zdaneniu v Českej republike. V danom prípade teda tovar betonárska oceľ, ako už bolo uvádzané, odišiel z územia Slovenska do Českej republiky, kde v skutočnosti mal byť aj dodaný, vrátil sa späť na Slovensko a potom zo Slovenskej republiky mal byť opätovne žalobcom FS, s. r. o., dodaný do Českej republiky, a to zrejme iba s cieľom, aby si aj žalobca pri dodaní tovaru z tuzemska do iného členského štátu Českej republiky mohol uplatniť oslobodenie. V danom prípade zdaniteľné obchody boli vykonané s cieľom získania daňovej výhody spočívajúcej v odpočítaní DPH z vystavených faktúr, predmetom ktorých boli dodávky tovaru betonárskej ocele s dvakrát uplatneným oslobodením a to raz výrobcom a prvým dodávateľom SSM a. s., a druhýkrát žalobcom FS, s. r. o.

Krajský súd poukázal na to, že z ustálenej judikatúry súdov SR vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálno-právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať k simulovaným právnym úkonom, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktú.

Z uvedených dôvodov krajský súd považoval námietku žalobcu, že bez ohľadu na to, či došlo k vykládke alebo nakládke tovaru – betonárskej ocele, on sa stal jej vlastníkom, pretože tento tovar nadobudol od dodávateľa platiteľa dane RB – M na území Slovenskej republiky a ďalej tento tovar dodal prijímateľovi A., s. r. o., so sídlom v Českej republike splnil všetky podmienky na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) je neopodstatnená. Ako už bolo uvedené, žalobca dostatočne nepreukázal, že tovar – betonársku oceľ nadobudol od dodávateľa RB na území Slovenskej republiky, ktorý následne dodal prijímateľovi v Českej republike, lebo na základe predložených dôkazov a zistení bolo jednoznačne preukázané, že v danom prípade išlo o reťazový obchod, ktorý bol dosiahnutý jedným pohybom tovaru, ktorého preprava začala v tuzemsku a skončila v Českej republike po prvom dodaní do SB a. s. so sídlom v O., Česká republika nasledujúce obchody dodania tovaru tej istej betonárskej ocele podliehalo už zdaneniu v Českej republike. Žalobca, ale ani správca dane nepopierali vlastnícke právo žalobcu k betonárskej oceli, ani to v rozhodnutiach neuvádzali, lebo podstatou rozhodnutia bolo nepriznanie nadmerného odpočtu DPH v sume 23 554,44 € a vyrubenie vlastnej daňovej povinnosti v sume 40 966,91 € za zdaňovacie obdobie jún 2011 pre nepreukázanie podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z., pričom nie je podstatné a rozhodujúce, kto je, resp. bol vlastníkom tovaru, ale iba to, či k obchodu aj reálne došlo nie iba formálnym spôsobom. V danom prípade bolo dostatočne preukázané, že išlo o formálne dodanie tovaru v rámci reťazca za účelom uplatnenia nároku na odpočítanie DPH.

Krajský súd po preskúmaní rozhodnutia a postupu správneho orgánu a žalovaného v rozsahu a z dôvodov uvedených v žalobe dospel k záveru, že rozhodnutie a postup žalovaného ako správneho orgánu v medziach žaloby boli v súlade so zákonom č. 563/2009 Z. z. a zákonom č. 222/2004 Z. z., preto žalobu ako nedôvodnú podľa § 250j ods. 1 OSP zamietol. Zároveň žalobcovi nepriznal náhradu trov konania podľa § 250k ods. 1 OSP.

**S** Žalobca proti rozsudku krajského súdu podal v zákonnej lehote odvolanie a navrhol, aby Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, alternatívne, aby rozsudok zmenil a žalobe vyhovel. V dôvodoch odvolania poukázal na svoje dôvody uvedené v žalobe, ktorých sa v celom rozsahu pridržiaval.

Žalobca považoval za kľúčové pre rozhodnutie vo veci samej, že sa krajský súd stotožnil s tvrdením správcu dane o tzv. reťazovom obchode, pričom tento pojem náš právny poriadok, konkrétne obchodný zákonník a súvisiace predpisy, nepoznajú. Žalobca tvrdil, že v danom prípade nešlo o jedinú fyzickú prepravu tovaru, a teda nemožno hovoriť o tzv. reťazovom obchode, pretože dokladmi, ktoré žalobca správcovi dane predložil deklaroval tri objednávky na prepravu tovaru a k tomu súvisiace tri medzinárodné nákladné listy CMR pri každej dodávke. S tým súvisí aj tá skutočnosť, že na každú jednotlivú prepravu je vystavená samostatná faktúra. Opakoval už odprezentovaný názor, že pokiaľ tovar prekročí hranice členského

štátu a vlastnícke právo k nemu nadobudne subjekt tohto druhého členského štátu, tak jednoznačne ide o cezhraničné plnenie podľa Smernice Rady č. 2006/112/ES a každá ďalšia zmena vlastníckeho práv k tovaru v rámci členského štátu sa zataží príslušnou vnútroštátnou sadzbou dane.

Pokiaľ správca dane tvrdil, že betonárska oceľ bola prepravovaná na tom istom vozidle bez toho, aby bola vyložená, zákon o DPH uvádza, že nadobudnutím tovaru v tuzemsku z iného členského štátu sa rozumie právo nakladať s hnutelným hmotným majetkom odoslaným alebo prepraveným nadobúdateľovi dodávateľom alebo nadobúdateľom, alebo na ich účet do tuzemsku z iného členského štátu ako vlastník. Česká spoločnosť SB a. s. registrovaná na účely DPH v Českej republike, ktorá prevzala tovar od Slovenskej spoločnosti SSM a. s., S. registrovanej na účely DPH na Slovensku sa stala vlastníkom betonárskej ocele a prevzatie betonárskej ocele potvrdila príslušným CMR dokladom. Betonárska oceľ bola skutočne prevezená z územia Slovenskej republiky na územie Českej republiky, nejde teda o fikciu prepravy. Nie je podstatné, či tovar bol, alebo nebol fyzicky vyložený z vozidla v Českej republike, ale podstatné je, že tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania. V konaní žalobca poukázal na dve podmienky na uplatnenie oslobodenia dodania tovaru v rámci spoločenstva, a to právo nakladať s tovarom prevedené na nadobúdateľa a reálna preprava tovaru z jedného členského štátu do iného a preukázanie toho, že tovar fyzicky opustil územie členského štátu dodania. Tieto podmienky boli v sledovanom prípade splnené. Vyššie uvedené platí aj pre následne dodanie tovaru z českej spoločnosti B a. s. pre slovenskú spoločnosť C, s. r. o., registrovanú pre účely DPH na Slovensku. Česká spoločnosť B a. s. dodala tovar slovenskej spoločnosti C, s. r. o., pričom miestom nadobudnutia tovaru bol areál spoločnosti St. v B, kde nadobudnutie tovaru bolo preukázané príslušným CMR dokladom. Spoločnosť C, s. r. o., následne dodala tovar – betonársku oceľ MH, MH dodal betonársku oceľ RB, a ten následne dodal betonársku oceľ spoločnosti FS, s. r. o. Uvedené dodania tovaru medzi spoločnosťou C, s. r. o., a MH, ďalej MH a RB a nakoniec RB a spoločnosťou FS, s. r. o., boli vyfakturované so slovenskou DPH. Znamená to, že pri jednotlivých dodaniach tovaru boli faktúry vystavené so slovenskou DPH a odberatelia si uplatnili z jednotlivých faktúr, prostredníctvom podaných daňových priznaní DPH na vstupe.

Žalobca je v tomto prípade toho názoru, že úvaha či už správcu dane alebo prvostupňového súdu spočívajúceho v tom, že ide v sledovanom prípade o reťazový obchod o tom, že tieto obchody je nutné vykladať podľa skutočného stavu a tento uprednostniť pred stavom formálno-právnym, je v danom prípade nesprávna, pretože sledovaný obchod bol reálnym obchodom medzi dodávateľom a odberateľom a išlo o obchod, u ktorého existoval racionálny ekonomický dôvod.

Žalobca opätovne poukázal na to, že uvedené argumenty už v konaní odzneli, avšak opakuje ich preto, že doposiaľ nebolo na ne prihliadnuté a nemá inú možnosť, len na ich opätovne poukazovať, pretože v danej veci ide o rozpor právneho výkladu s dojmami správcu dane, ktoré preniesol do svojich rozhodnutí.

Na základe uvedeného preto žalobca navrhuje, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v K. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

Žalovaný sa k podanému odvolaniu žalobcu vyjadril tak, že námietky uplatnené žalobcom v odvolaní sú obsahovo zhodné so žalobnými dôvodmi žalobcu, k uvedeným námietkam sa žalovaný vyjadril v stanovisku k žalobe č. 1100303 z 13. mája 2014, na ktorom trvá. K námietkam nad rámec žalobných dôvodov žalovaný uvádza nasledovné:

V danej veci žalovaný nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie zákona. Finančné riaditeľstvo SR z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospelo k záveru, že všetky námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v odvolaní, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane postupoval v súlade s platnými právnymi predpismi.

Žalovaný preto navrhuje, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v K. ako vecne správny potvrdil.

#### Z odôvodnenia:

Z obsahu administratívneho spisu Najvyšší súd SR zistil skutkový stav tak, ako ho podrobne uviedol v napadnutom rozsudku krajský súd, jeho dôvody považuje za úplné a presvedčivé (§ 157 ods. 2 OSP), reagujúce na všetky námietky žalobcu, preto pre účastníkov konania známe fakty a skutočnosti nebude nadbytočne opakovať a len v stručnosti z neho vyberá nasledujúce.

Správca dane Daňový úrad K. vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2011 na základe uplatnenia oprávnenosti odpočtu DPH:

- z faktúry č. **2011155** z 20. júna 2011 v sume 15 321,24 € (základe dane 12 767,70 €, DPH 2 553,54 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 24,090 ton,
- z faktúry č. **2011156** z 21. júna 2011 v sume 29 830,94 € (základe dane 24 859,12 €, DPH 4 971,82 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 46,904 ton,
- z faktúry č. **2011158** z 29. júna v sume 31 230,14 € (základe dane 26 025,12 €, DPH 5 205,022 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 49,104 ton,
- z faktúry č. **2011161** z 29. júna 2011 v sume 15 687,59 € (základe dane 13 072,98 €, DPH 2 614,60 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 24,666 ton,
- z faktúry č. **2011162** z 29. júna 2011 v sume 30 873,98 € (základe dane 25 728,32 €, DPH 5 145,66 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 48,544 ton,
- z faktúry č. **2011164** z 29. júna 2011 v sume 62 190,62 € (základe dane 51 825,52 €, DPH 10 365,10 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 97,784 ton,
- z faktúry č. **2011164** z 29. júna 2011 v sume 62 190,62 € (základe dane 51 825,52 €, DPH 10 365,10 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 97,784 ton,
- z faktúry č. **2011165** z 29. júna 2011 v sume 31 578,67 € (základe dane 26 315,56 €, DPH 5 263,11 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 49,652 ton,
- z faktúry č. **2011167** z 30. júna 2011 v sume 61 950,22 € (základe dane 51 625,18 €, DPH 10 325,04 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 97,406 ton,
- z faktúry č. **2011169** z 01. júla 2011 v sume 45 910,30 € (základe dane 38 258,58 €, DPH 7 651,72 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 72,186 ton a

– z faktúry č. 2011163 z 07. júla v sume 31 058,42 € (základe dane 25 882,02 €, DPH 5 176,40 €) za nákup stavebnej ocele v množstve 48,834 ton.

Vykonaným dokazovaním správca dane zistil, že predmet dodania – betonárska oceľ bola fakturovaná v reťazci podnikateľov. Kontrolou bolo zistené, že pri jednotlivých vyfakturovaných dodávkach betonárskej ocele bol pri nakládkach betonárskej ocele v areáli výrobcu – spoločnosti SSM a. s., vodičom odovzdaný dodací list, z ktorého obsahu bolo zrejme, že dodávateľom betonárskej ocele je SSM a. s. a odberateľom je spoločnosť SB a. s., Česká republika. Príjmom Areál G., s. r. o., Česká republika s dodacou podmienkou DDP B v ČR. Spolu s dodacím listom obdržal vodič pri nakládke v areáli spoločnosti SSM a. s. v poradí prvý CMR doklad, na ktorom bol uvedený odosielateľ SSM a. s., príjemca Areál G, s. r. o., B., Česká republika. Miesto nakládky tovaru SSM a. s., miesto vykládky B. v ČR. Tento prvý CMR doklad bol pri jednotlivých dodávkach potvrdený pečiatkou odosielateľa, pečiatkou a podpisom dopravcu a pečiatkou a podpisom príjemateľa B a. s. Vodič po naložení betonárskej ocele na vozidlo opustil pri jednotlivých fakturovaných dodávkach areál spoločnosti SSM a. s., a na základe pokynov špeditéra, t. j. spoločnosti FS, s. r. o., prepravoval betonársku oceľ po vopred zvolenej trase do prvého cieľa, t. j. B. v ČR. V B. nedochádzalo k žiadnej vykládke betonárskej ocele tak, ako je uvedené v predložených CMR dokladoch, ale došlo len k prevzatíu ďalšieho v poradí druhého CMR dokladu, ako aj ďalšieho dodacieho listu. V poradí na 2. CMR doklade, ktorý bol vyhotovený v spoločnosti B, a. s., bol ako odosielateľ uvedená spoločnosť B, a. s., príjmom spoločnosť C, s. r. o., s miestom náklady v B., Česká republika, miesto vykládky v B. na Slovensku. CMR doklad bol opečiatkovaný odosielateľom spoločnosťou B. a. s. pečiatkou a podpisom dopravcu. Na CMR doklade chýbala pečiatka a podpis príjemcu spoločnosti C, s. r. o. Na dodacom liste bola odosielateľom spoločnosť B., a. s., odberateľom spoločnosť C, s. r. o. Dodací list bol na predtlačenom tlačive s logom spoločnosti B., a. s., pečiatka príjemcu spoločnosti C, s. r. o., tam nebola. Vodič po prevzatí 2. CMR dokladu, ako aj dodacieho listu pokračoval v ceste s naloženým vozidlom do areálu spoločnosti SA, s. r. o., v B. na Slovensku. Na tomto mieste, t. j. v spoločnosti SA, s. r. o., v B. došlo opätovne len k formálnym záležitostiam, t. j. k žiadnej vykládke betonárskej ocele, ani k nakládke betonárskej ocele nedochádzalo. Vodičovi bol odovzdaný v poradí tretí CMR doklad. Na tomto poslednom CMR doklade bol uvedený odosielateľ spoločnosť FS, s. r. o., a príjemca spoločnosť AF, s. r. o., Praha s miestom nakládky Bytča, Slovenská republika a miestom vykládky Frýdek-Místek, Česká republika. Doklad bol opatrený pečiatkou a podpisom dopravcu a pečiatkou a podpisom spoločnosti AM, a. s., Frýdek-Místek. Spoločnosť AF s. r. o. mala prenášané skladovacie priestory so spoločnosťou AM, a. s., Frýdek-Místek. Podľa výpovedí svedkov –jednotlivých vodičov, na základe medzinárodnej výmeny informácií, aj po vyjadrení RO, zamestnanca žalobcu k vykládke betonárskej ocele došlo až v areáli spoločnosti AM, a. s., Frýdek-Místek. Preprava tovaru prostredníctvom iných prepravcov, ktorá bola objednaná špeditérom spoločnosti FS, s. r. o. bola dopravcom, ktorý prepravu uskutočnil, vyfakturovaná spoločnosti FS, s. r. o. Spoločnosť FS,

s. r. o. zabezpečila prepravu na základe objednávok spoločnosti SSM, a. s., S. Podľa predložených zmlúv o preprave, ktoré boli predložené na kontrolu je zrejme, že žalobca (spoločnosť FS, s. r. o.) vopred vedela, kde preprava tovaru betonárskej ocele začína a kde preprava mala končiť. Bolo zistené a preukázané, že pri všetkých vyfakturovaných dodávkach sa tovar nakladal na motorové vozidlo v tuzemsku a pri spätnom vrátení do tuzemsku – Bytče sa tovar nevykladal, ale sa ďalej prepravoval opätovne do Českej republiky.

Najvyšší súd poukazuje na skutočnosť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Overenie oprávnenosti odpočítania dane znamená objasnenie všetkých okolností, ktoré umožnia prijať závery, či podmienky boli splnené, či nárok pre nesplnenie hoci len jednej zo všetkých vyžadovaných podmienok nie je vylúčený. Nakoľko ide o hmotnoprávne podmienky, k takémuto záveru nestačí len existencia konkrétnej faktúry hoci má všetky formálno-právne náležitosti, ale musí sa overiť, či údaje v nej uvedené naozaj dokladujú predmetnú činnosť.

Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane preukazuje daňový subjekt, t. j. platiteľ DPH. Tento preukazuje skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcou dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. V daňovom konaní ťažisko dôkazného bremena je na daňovom subjekte, dôkazná povinnosť je spojením povinnosti tvrdenia a povinnosti doložiť svoje tvrdenia dôkazmi. Právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahoch ku skutočne splatným daniam, t. j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplatených z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenia na faktúre. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1, 2, písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočítanie. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť ani za dobromyseľnosti platiteľa.

Podľa § 13 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. miestom dodania tovaru, ak je dodanie tovaru spojené s odoslaním alebo prepravou tovaru, je miesto, kde sa tovar nachádza v čase, keď sa odoslanie alebo preprava tovaru osobe, ktorej má byť tovar dodaný začína uskutočňovať.

Miestom nadobudnutia tovaru z iného členského štátu je podľa § 17 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. miesto, kde sa tovar nachádza v čase skončenia jeho odoslania alebo prepravy k nadobúdateľovi.

Zo zistení a dôkazov, ktoré vykonal správca dane a vyhodnotil krajský súd vo svojom rozsudku, jednoznačne vyplýva, že v danom prípade išlo o dodanie tovaru v rámci re-



řazového obchodu, pri ktorom išlo o predaj toho istého tovaru (betonárska oceľ – prepravovaná na tom istom vozidle bez toho, aby bola vyložená) medzi viacerými obchodnými spoločnosťami. Ide o jeden pohyb tovaru, ktorého preprava začala u výrobcu SSM, a. s., S., kde bol tovar naložený na dopravný prostriedok a odberateľom mala byť spoločnosť SB., so sídlom v Českej republike, príjmom AG, s. r. o., Branky, Česká republika, teda v tomto prípade prvýkrát tovar prekročil hranicu medzi Slovenskou republikou a Českou republikou. Na území Českej republiky tovar – betonárska oceľ vyložená nebola, ale vrátila sa späť na Slovensko, odosielateľom bol B., a. s., Olomouc a odberateľom – príjmom spoločnosť C, s. r. o., so sídlom v Bratislave, miesto nakládky malo byť v B. v Českej republike a miesto vykládky B. v Slovenskej republike. Teda tovar – betonárska oceľ sa z Českej republiky vrátila späť na územie Slovenskej republiky do miesta vykládky v B a to do spoločnosti SA, s. r. o., v B. Na tomto mieste nedošlo k nakládke a vykládke betonárskej ocele, ale tovar betonárska oceľ mal v areáli spoločnosti SA, s. r. o., v B. byť dodaný spoločnosťou C, s. r. o., MH, tento mal ďalej uvedený tovar dodať spoločnosti HM, táto spoločnosť mala uvedený tovar dodať RB, ktorý mal dodať uvedený tovar žalobcovi spoločnosti FS, s. r. o., a z územia SR mal byť žalobcom ako dodávateľom daný tovar – betonárska oceľ dodaná príjemcovi spoločnosti AF, s. r. o., so sídlom v P., Česká republika s miestom nakládky v B., Slovenská republika a miestom vykládky FM, Česká republika, kde skutočne aj tovar bol vyložený. K jednotlivým prepravám daného tovaru, ako už bolo uvedené, boli vyhotovené tri rôzne CMR doklady, ktoré vlastne rozdeľovali jednu prepravnú trasu na tri úseky, pričom s tovarom nebolo v skutočnosti počas prepravy z miesta fyzickej nakládky na miesto fyzickej vykládky na žiadnom inom mieste fyzicky manipulované. Zároveň bolo preukázané, že tovar naložený v S. na Slovensku prvýkrát prekročil hranicu medzi SR a ČR, keď bol dodaný SB, a. s., a táto spoločnosť dodala ten istý tovar C, s. r. o., na územie SR a z územia SR daný tovar žalobcom FS, s. r. o., bol opäť dodaný do Českej republiky spoločnosťou AF, s. r. o., s miestom dodávky FM, kde skutočne tovar aj prvýkrát bol vyložený.

Z ustálenej judikatúry SR vyplýva, že pri posudzovaní nároku na odpočítanie DPH musí mať skutočný stav prednosť pred stavom formálno-právnym. Táto zásada nielen umožňuje, ale aj prikazuje správcovi dane neprihliadať na simulované právne úkony, keď tieto sa reálne neuskutočnili, nenaplnili a zastierajú úkony, ktoré sa uskutočnili. Nevyhnutným pre nárok na odpočítanie DPH je preukázanie, že formálna deklarácia predložených dokladov má aj povahu faktu.

Z uvedených dôvodov námietka žalobcu, že bez ohľadu na to, či došlo k vykládke alebo nakládke tovaru – betonárskej ocele, on sa stal jej vlastníkom, pretože tento tovar nadobudol od dodávateľa platiteľa dane RB na území Slovenskej republiky a ďalej tento tovar dodal príjmateľovi AF, s. r. o., so sídlom v Českej republike splnil všetky podmienky na odpočítanie dane podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. je neopodstatnená. Ako už bolo uvedené, žalobca dostatočne nepreukázal, že tovar – betonárska oceľ nadobudol od dodávateľa RB na území SR, ktorý následne tovar dodal príjmateľovi v ČR, lebo na základe predložených dôkazov a zistení

bolo jednoznačne preukázané, že v danom prípade išlo o reťazový obchod, ktorý bol dosiahnutý jedným pohybom tovaru, ktorého preprava začala v tuzemsku a skončila v Českej republike po prvom dodaní do SB, Česká republika nasledujúce obchody dodania tovaru tej istej betonárskej ocele podliehalo už zdaneniu v ČR. V danom prípade bolo dostatočne preukázané, že išlo o formálne dodanie tovaru v rámci reťazca firiem za účelom uplatnenia nároku na odpočítanie DPH a získania daňovej výhody, a nie daňovej neutrality, ako ju definuje Smernica.

Z týchto podstatných dôvodov Najvyšší súd SR rozsudok krajského súdu podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP v spojení s § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil a v podrobnostiach poukazuje na jeho odôvodnenie.

#### Poznámka:

*Splnenie podmienok na uplatnenie nároku na odpočítanie dane preukazuje daňový subjekt, t. j. platiteľ DPH. Tento preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcovi dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.*

*Právo na odpočítanie dane možno uplatniť len vo vzťahoch ku skutočne splatným daniam, t. j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplatených z dôvodu ich splatnosti. Právo na odpočítanie dane sa nevzťahuje na daň, ktorá je splatná len z dôvodu jej uvedenie na faktúre.*

## SPRÁVA DANÍ

32.

### Odňatie práva na preskúmanie prvostupňového správneho rozhodnutia v odvolacom konaní


§ 13 ods. 1, 2, 3, 8, 9, § 72 ods. 1 až 5, § 73 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

**Ak odvolanie spĺňalo všetky zákonom ustanovené náležitosti podľa § 13 v spojení s § 72 ods. 4 daňového poriadku, je povinnosťou správneho orgánu preskúmať ho v odvolacom konaní**

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4 Sžf 42/2015 z 2. februára 2016

#### Skutkový stav:

I.

 Krajský súd v N. napadnutým rozsudkom sp. zn. 11S/132/2014-51 z 25. marca 2015 oznámenie žalo-

vaného z 13. mája 2014 č. 9400303/5/1871835/2014 podľa § 250j ods. 2 písm. e) OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie a zároveň rozhodol, že žalovaný je povinný zaplatiť žalobcovi náhradu trov konania v sume 410,89 € na účet právneho zástupcu žalobcu, do troch dní od nadobudnutia právoplatnosti tohto rozsudku.

**Žalobca** bol oznámením žalovaného č. 9400303/5/1871835/2014 z 13. mája 2014 s odkazom na § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „daňový poriadok“) oboznámený, že jeho podanie z 12. marca 2014 považuje za nepodané.

Žalovaný uviedol, že mu bolo doručené podanie žalobcu označené ako „odvolanie proti rozhodnutiu o uložení pokuty č. 9400303/5/660789/2014“, ktoré bolo neúplné, a preto bol žalobca vyzvaný na jeho doplnenie s poučením ako treba odvolanie doplniť a ktoré nedostatky treba odstrániť. Žalobca však tejto výzve nevyhovel, a preto sa jeho podanie podľa názoru žalovaného považuje za nepodané.

Krajský súd v N. poukázal na § 13 ods. 1, 2, 3, 8 a 9, § 72 ods. 1 až 5, § 73 ods. 1 a 2, § 74 ods. 1, § 154 ods. 1 písm. g), § 155 ods. 1 písm. f), bod 2, ods. 4 a 6, § 165 ods. 2 a § 165b ods. 2 daňového poriadku v znení účinnom do 31. júla 2014 a uviedol, že jeho úlohou bolo preskúmať zákonnosť postupu a rozhodnutia – oznámenia vydaného Daňovým úradom N. z 13. mája 2014 a posúdiť, či daňový orgán vo vzťahu k žalobcovi postupoval v súlade so zákonom.

V prerokovávanej veci je podľa krajského súdu nesporné, že rozhodnutie žalovaného ako správca dane z 19. februára 2014 č. 9400303/5/660789/2014, ktorým bola žalobkyni uložená pokuta 97 608,70 € za daňový delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) daňového poriadku bolo doručené 25. februára 2014 T. T. ako zástupkyni žalobkyne splnomocnenej na prijímanie písomností. V zákonom stanovenej lehote, t. j. 12. marca 2014 bolo podané na poštovú prepravu odvolanie žalobkyne. Taktiež nebolo sporné, že žalovaný ako správca dane a prvostupňový daňový orgán žalobcu vyzval na odstránenie nedostatkov tohto podania. Konkrétne žiadal, aby uviedol dôvody podania odvolania, predložil dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, rozpor s právnymi predpismi a navrhol zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Žalobkyňa na túto výzvu nereagovala, resp. v predloženom administratívnom spise sa nenachádza jej písomná reakcia na túto výzvu. Následne 13. mája 2014 vydal žalovaný ako správca dane oznámenie, ktorým žalobkyni oznámil, že jej podanie z 12. marca 2014 považuje za nepodané, pretože v určenej lehote neodstránila jeho nedostatky a nedoplnila ho.

Predmetom súdneho prieskumu bolo teda oznámenie žalovaného z 13. mája 2014 o tom, že podanie žalobkyne z 12. marca 2014 (odvolanie proti rozhodnutiu z 19. februára 2014 o uložení pokuty v sume 97 608,70 €) sa považuje za nepodané.

Nemožno spochybniť aj s odkazom na ustálenú judikatúru súdov (napr. nález Ústavného súdu SR, sp. zn. PL. ÚS 21/08, I. ÚS 354/08 alebo rozhodnutia Najvyššieho súdu

SR, sp. zn. 8 Sžf 29/2010, 5 Sžp 5/2011, 5 Sžf 1/2011), že predmetom súdneho prieskumu môžu byť aj také rozhodnutia orgánov verejnej správy, ktoré formálne nemajú zákonom požadované náležitosti, ale týkajú sa práv alebo právom chránených záujmov fyzických a právnických osôb. Súdna prax ustálila, že spôsobilým predmetom súdneho prieskumu môžu byť aj podania, resp. listy s charakterom rozhodnutia, ktorými sa zakladajú, menia alebo rušia alebo ktorými môžu byť priamo dotknuté práva a povinnosti fyzických a právnických osôb. Je nepochybné, že oznámenie žalovaného z 13. mája 2014 takýto charakter má, keďže z neho vyplýva, že žalovaný takto formálne podľa § 13 ods. 9 daňového poriadku vybavil odvolanie žalobkyne z 12. marca 2014 proti rozhodnutiu č. 9400303/5/660789/2014 z 19. februára 2014 (ktorým bola žalobkyni uložená pokuta) a podaným odvolaním vo veci samej sa nemienil zaoberať tvrdiac, že toto odvolanie má nedostatky, ktoré žalobkyňa neodstránila ani na základe jeho výzvy z 21. marca 2014, pričom ju v tejto výzve poučil, ako má ním tvrdené nedostatky odstrániť (uviest dôvody podania odvolania, predložiť dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, rozpor s právnymi predpismi a navrhnúť zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia).

Takýto postup je možný len v prípade, ak by podanie žalobkyne z 12. marca 2014 (odvolanie) neobsahovalo všeobecné náležitosti podania vyžadované v § 13 citovaného zákona (t. j. nebolo by urobené písomne, nebolo by podpísané osobou, ktorá ho podáva a nebolo by z neho zrejme, kto ho podáva, v akej veci, čo sa navrhuje a dôvody podania) a náležitosti odvolania vyžadované v § 72 ods. 4 citovaného zákona (t. j. označenie prvostupňového orgánu, číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje, dôvody podania odvolania, dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi a v prípade, že je to možné, treba predložiť aj listinné dôkazy, navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia).

Z písomného odvolania z 12. marca 2014 proti rozhodnutiu z 19. februára 2014 je pritom zrejme, že obsahuje uvedené a zákonom vyžadované náležitosti podania a odvolania, teda podáva ho žalobkyňa (ktorá ako jediná oprávnená osoba mohla odvolanie proti rozhodnutiu podať), je ňou podpísané, je v ňom uvedené, proti akému rozhodnutiu smeruje, čo sa navrhuje a dôvody podaného odvolania. Obsahuje aj náležitosti vyžadované v § 72 ods. 4 písm. a) až c) a písm. e) daňového poriadku. S odkazom na obsah podania žalobkyne z 12. marca 2014 (odvolanie) podľa názoru súdu ani nebol daný dôvod na postup správca dane podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov tohto podania (odvolania), ktoré bolo spôsobilé na prerokovanie vo veci samej. Skutočnosť, že podané odvolanie neobsahuje dôkazy preukazujúce jeho dôvodnosť, príp. aj listinné dôkazy nemôže byť dôvodom na postup, ktorý zvolil správca dane, t. j. na oznámenie podľa § 13 ods. 9 daňového poriadku o tom, že podanie žalobcu z 12. marca 2014 (odvolanie) sa považuje za nepodané. Podľa názoru súdu žalovaný ako správca dane nesprávne posúdil náležitosti a obsah žalobcom podaného odvolania proti rozhodnutiu žalovaného z 19. februára 2014 o uložení pokuty žalobcovi za správny delikt.

S odkazom na uvedené zistenia súdu a pochybenia žalovaného bolo potrebné podľa § 250j ods. 2, písm. e) OSP zrušiť jeho rozhodnutie – oznámenie z 13. mája 2014 o tom, že podanie žalobkyne z 12. marca 2014 (odvolanie) sa považuje za nepodané a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Žalovaným zvolený postup v daňovom konaní (nesprávne posúdenie náležitosti a obsahu odvolania žalobkyne z 12. marca 2014 a následné vyzývanie na odstraňovanie nedostatkov tohto odvolania) je takou vadou konania, ktorá mala za následok vydanie nezákonného oznámenia z 13. mája 2014 o tom, že podanie žalobkyne z 12. marca 2014 sa považuje za nepodané. Takýmto postupom žalovaného ako správcu dane bola žalobkyňa ukrátená na svojich právach, keďže v dôsledku jej postupu nebolo žalobcom podané odvolanie preskúmané odvolacím orgánom.

Právnym názorom súdu je žalovaný viazaný (§ 250j ods. 7 OSP) a jeho povinnosťou bude v rámci ďalšieho konania postupovať podľa § 73 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, čo znamená, že pokiaľ odvolaniu žalobkyne proti rozhodnutiu z 19. februára 2014 nevyhovie (nerozhodne o ňom), postúpi odvolanie spolu s výsledkami doplneného daňového konania, s úplným spisovým materiálom a s predkladacou správou na rozhodnutie odvolaciemu orgánu a o takomto postupe upovedomí žalobkyňu ako daňový subjekt.

Žalobkyňa (ďalej aj „žalobca“) sa podanou žalobou domáhal i preskúmania, resp. zrušenia rozhodnutia žalovaného z 19. februára 2014, č. 9400303/5/660789/2014, ktorým mu bola uložená pokuta v sume 97 608,70 €. Toto neprávoplatné rozhodnutie správcu dane však nemôže byť predmetom súdneho preskúmania podľa druhej hlavy piatej časti OSP. S odkazom na § 247 ods. 2 OSP predpokladom na preskúmanie rozhodnutia podľa druhej hlavy piatej časti OSP vydaného v správnom konaní je, aby išlo o rozhodnutie, ktoré nadobudlo právoplatnosť po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú. Rozhodnutie žalovaného z 19. februára 2014 takýmto rozhodnutím nie je, keďže ide o neprávoplatné rozhodnutie správcu dane t. j. žalovaného, proti ktorému žalobca podal odvolanie, o ktorom musí v predpísanom inštančnom postupe rozhodnúť buď žalovaný alebo odvolací daňový orgán. Pri akceptovaní právneho názoru, že prvostupňové správne rozhodnutia sú preskúmateľné v administratívnom konaní a až následne v správnom súdnictve a že žalobca podal proti prvostupňovému rozhodnutiu vydanému žalovaným ako správcom dane riadny opravný prostriedok (odvolanie), o ktorom sa zatiaľ nerozhodlo, nemožno za daného stavu rozhodnutie žalovaného z 19. februára 2014 preskúmať podľa druhej hlavy piatej časti OSP a teda v správnom súdnictve nie je daná právomoc preskúmať toto rozhodnutie (preskúmajú sa len právoplatné rozhodnutia správnych orgánov po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov).

## II.

**S** Žalovaný sa včas podaným odvolaním domáhal, aby Najvyšší súd SR rozsudok Krajského súdu v N. z 25. marca 2015 č. k. 11S 132/2014-51 zmenil tak, že žalobu zamietla.

Ďalej uviedol, že 18. marca 2014 bolo v zákonom stanovenej lehote na Daňový úrad N. doručené odvolanie žalobcu z 12. marca 2014 proti rozhodnutiu o uložení pokuty č. 9400303/5/660789/2014 z 19. februára 2014. Žalovaný z obsahu podaného odvolania zistil, že smeruje proti Dodatočnému platobnému výmeru č. 627/230/71380/11/Koš z 15. novembra 2011, ktorý bol právoplatný 8. decembra 2011 a nesmerovalo proti Rozhodnutiu o uložení pokuty č. 9400303/5/660789/2014 z 19. februára 2014, aj napriek tomu, že toto podanie bolo označené ako „Odvolanie voči Rozhodnutiu o uložení pokuty č. 9400303/5/660789/2014“.

V zmysle § 13 ods. 3 daňového poriadku sa podanie posudzuje podľa jeho obsahu. Z podania musí byť zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, čo navrhuje, a ak to z povahy podania vyplýva, dôvody podania. Z uvedených dôvodov má správca dane za to, že predmetné podanie nebolo spôsobilé na prerokovania vo veci samej. Odvolanie nespĺňalo všetky zákonom stanovené náležitosti podľa § 72 daňového poriadku, preto žalovaný vyzval žalobcu, aby odvolanie v zmysle výzvy doplnil s tým, že žalovaný presne špecifikoval o aké náležitosti má žalobca doplniť svoje odvolanie. Vo výzve bolo okrem iného uvedené: „Z Vašho odvolania je zrejmé, že smeruje k dodatočnému platobnému výmeru č. 627/230/71380/11/Koš z 15. novembra 2011, ktoré bolo právoplatné 9. decembra 2011 a nenapáda rozhodnutia o uložení pokuty č. 9400303/5/660789/2014 z 19. januára 2014.“ Výzva bola doručená splnomocnenému zástupcovi na preberanie písomnosti p. T. T. 4. apríla 2014. Žalobca – daňový subjekt v lehote určenej vo výzve (do 22. apríla 2014) odvolanie nedoplnil, na výzvu nereagoval, neboli predložené žiadne nové skutočnosti, preukazujúce neodôvodnené vyrubenie pokuty. Žalovaný teda postupoval v zmysle § 13 ods. 9 daňového poriadku, ak daňový subjekt výzve príslušného orgánu nevyhovie v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto podanie za nepodané a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi daňovému úradu.

So záverom Krajského súdu v N. sa žalovaný nestotožňuje, nakoľko daňový poriadok umožňuje správcovi dane v prípade, ak podanie má nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzvať daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

## III.

**S** Žalobkyňa sa k odvolaniu žalovaného nevyjadřila.

## IV.

**S** Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a v medziach podaného odvolania (§ 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 212 ods. 1 OSP), odvolanie prerokoval bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa § 250ja ods. 2 OSP, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke www.nsud.sk (§ 156 ods. 1 a 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP a § 211 ods. 2 OSP).

**Z odôvodnenia:**

► Podľa § 247 ods. 1 OSP v správnom súdnictve prerokovávajú súdy 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

► 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 § 219 ods. 2 OSP, 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.

► Podľa § 250i ods. 1 OSP pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase vydania napadnutého rozhodnutia. Súd môže vykonať dôkazy nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia.

► Podľa § 13 ods. 1, 2, 3, 8, 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov účinnom do 31. júla 2014, podanie možno urobiť písomne alebo ústne do zápisnice. Písomné podanie musí byť podpísané osobou, ktorá ho podáva. Podanie sa posudzuje podľa jeho obsahu. Z podania musí byť zrejmé, kto ho podáva, v akej veci, čo sa navrhuje, a ak to z povahy podania vyplýva, dôvody podania. Ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, vyzve príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením. Ak daňový subjekt nedostatky podania v požadovanom rozsahu odstráni v lehote určenej príslušným orgánom, považuje sa takéto podanie za podané bez nedostatkov v deň pôvodného podania. Ak daňový subjekt vyzve príslušného orgánu nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto podanie za nepodané a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi daňovému subjektu.

► Podľa § 72 ods. 1 až 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), proti rozhodnutiu možno podať odvolanie, ak tento zákon neustanovuje inak alebo ak sa účastník konania odvolania nevzdal písomne alebo ústne do zápisnice. Odvolanie sa podáva písomne alebo ústne do zápisnice u správcu dane alebo orgánu, ktorého rozhodnutie je odvolaním napadnuté (ďalej len „prvostupňový orgán“). Odvolanie možno podať do 15 dní odo dňa doručenia rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje, ak tento zákon neustanovuje inak; najneskôr do uplynutia tejto lehoty možno podané odvolanie zmeniť alebo doplniť.

Odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj

- a) označenie prvostupňového orgánu,
- b) číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje,

- c) dôvody podania odvolania,
- d) dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi; ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy,
- e) navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

Ak odvolanie neobsahuje zákonom predpísané náležitosti, prvostupňový orgán postupuje podľa § 13 ods. 8 a 9, pričom lehota na odstránenie nedostatkov odvolania nesmie byť kratšia ako 15 dní.

► Podľa § 73 ods. 1, 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), prvostupňový orgán môže rozhodnúť o odvolaní, ak mu v plnom rozsahu vyhoví. Proti tomuto rozhodnutiu nemožno podať odvolanie. Ak prvostupňový orgán o odvolaní podľa odseku 1 nerozhodne, postúpi odvolanie do 30 dní odo dňa začatia odvolacieho konania spolu s výsledkami doplneného daňového konania, s úplným spisovým materiálom a s predkladacou správou na rozhodnutie odvolaciemu orgánu; o takom postupe upovedomí daňový subjekt.

► Podľa § 74 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), odvolacím orgánom je druhostupňový orgán. Ak rozhodnutie vydalo ministerstvo, odvolacím orgánom je minister, ktorý rozhoduje na základe odporúčaní ním určenej osobitnej komisie.

► Podľa § 154 ods. 1, písm. g) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), správneho deliktu sa dopustí ten, kto si uplatní nárok podľa osobitných predpisov vo výške, ktorá je väčšia ako nárok, ktorý si mal právo uplatniť podľa osobitných predpisov:

- Zákon č. 170/2001 Z. z. o núdzových zásobách ropy a ropných výrobkov a o riešení stavu ropnej núdze v z. n. p.
- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p.
- Zákon č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v z. n. p.
- Zákon č. 104/2004 Z. z. o spotrebnej dani z vína v z. n. p.
- Zákon č. 105/2004 Z. z. o spotrebnej dani z liehu a o zmene a doplnení zákona č. 467/2002 Z. z. o výrobe a uvádzaní liehu na trh v znení zákona č. 211/2003 Z. z. v z. n. p.
- Zákon č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 107/2004 Z. z. o spotrebnej dani z piva v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 582/2004 Z. z. o miestnych daniach a miestnom poplatku za komunálne odpady a drobné stavebné odpady v z. n. p.
- Zákon č. 609/2007 Z. z. o spotrebnej dani z elektriny, uhlia a zemného plynu a o zmene a doplnení zákona č. 98/2004 Z. z. o spotrebnej dani z minerálneho oleja v znení neskorších predpisov v znení neskorších predpisov.

► Podľa § 155 ods. 1 písm. f), bod 2, ods. 4, 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), správca dane uloží pokutu: vo výške rovnajúcej sa súčinu trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej

banky a sumy o ktorú správca dane znížil uplatnený nárok podľa osobitných predpisov, 1) za správny delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g).

Ak trojnásobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. f) nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 10 % zo sumy podľa odseku 1 písm. f); ak 1,5-násobok základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky v prípadoch podľa odseku 1 písm. g) nedosiahne 5 %, pokuta sa uloží vo výške rovnajúcej sa 5 % z rozdielu medzi sumou uvedenou v dodatočnom daňovom priznaní a sumou uvedenou v daňovom priznaní podľa odseku 1 písm. g).

Pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. f) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň doručenia rozhodnutia vydaného vo vyrubovacom konaní a pri ukladaní pokuty podľa odseku 1 písm. g) sa uplatňuje základná úroková sadzba Európskej centrálnej banky platná v deň podania dodatočného daňového priznania.

► Podľa § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona SNR č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

► Podľa § 165b ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok), § 165 ods. 2 znenie pred bodkočiarkou a § 165a sa od 30. decembra 2012 nepoužijú.

Odvolačný súd má z administratívneho spisu preukázané, že žalobca podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2010, v ktorom uviedol základ dane v sume 5 177 550 € a nadmerný odpočet v sume 978 839,69 €. Následne bola vykonaná u žalobcu daňová kontrola dane z pridanej hodnoty za vyššie uvedené zdaňovacie obdobie, z ktorej bol 6. októbra 2011 spísaný protokol z daňovej kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov. Výsledkom daňovej kontroly bolo zistenie, že dôvodom vzniku nadmerného odpočtu bolo odpočítanie dane za obstaranie tovaru (strojové ihly KEPER a markízy Prestige s príslušenstvom). Vykonaným preverovaním však nebolo preukázané splnenie podmienok ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 citovaného zákona, t. j. splnenie zákonných podmienok vzniku práva na odpočítanie dane. Rozdiel dane z pridanej hodnoty medzi nadmerným odpočtom uplatneným žalobcom v daňovom priznaní (-978 39,69 €) a nadmerným odpočtom zisteným správcom dane (2 752,69 €) určil správca dane v sume 976 087 €. Žalobca podal k protokolu z kontroly na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu písomné vyjadrenie a následne bol spísaný dodatok č. 1 k protokolu, z ktorého vyplýva, že správca dane zotrval na svojich vyššie uvedených zisteniach. Dňa 15. novembra 2011 vydal správca dane dodatočný platobný výmer č. 27/230/71380/11/Koš, ktorým žalobkyni znížil nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie august

2010 zo sumy 978 839,69 € na sumu 2 752,69 €. Rozhodnutie nadobudlo právoplatnosť.

Žalovaný rozhodnutím č. 9400303/5/660789/2014 z 19. februára 2014 uložil žalobcovi podľa § 155 ods. 1 písm. f), bod 2 a § 165 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. daňového poriadku pokutu v sume 97 608,70 € za daňový delikt podľa § 154 ods. 1 písm. g) citovaného zákona, ktoré bolo doručené T. T. ako zástupkyňi žalobcu 25. februára 2014. Pokuta bola žalobcovi uložená z titulu neoprávneného odpočtu DPH zisteného po daňovej kontrole od nadmerného odpočtu uvedeného v daňovom priznaní. Žalobca podal proti tomuto rozhodnutiu o uložení pokuty č. 9400303/5/660789/2014 odvolanie 12. marca 2014 (ktoré v ten istý deň bolo podané na poštovú prepravu), a ktoré obsahovalo všetky odvolacie dôvody s tým, že správcovi dane bolo doručené 18. marca 2014. V podanom odvolaní žiadal zrušenie rozhodnutia o uložení pokuty. Správca dane podaním z 21. marca 2014 žalobcu vyzval na doplnenie odvolania a uviedol dôvody podania odvolania, predložil dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, rozpor s právnymi predpismi a navrhol zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia. Žalobca na túto výzvu nereagoval, resp. v predložnom administratívnom spise sa nenachádza jeho písomná reakcia na túto výzvu. Dňa 13. mája 2014 vydal žalovaný oznámenie pod č. 9400303/5/1871835/2014, v ktorom žalobcovi s odkazom na § 13 ods. 9 daňového poriadku oznámil, že jeho podanie z 12. marca 2014 považuje za nepodané, pretože bolo podľa názoru žalovaného neúplné.

## V.

Odvolačný súd v danej veci posudzoval odvolaním napadnutý rozsudok Krajského súdu v N. č. k. 11S 132/2014-51 z 25. marca 2015, ktorým krajský súd oznámil žalovanému č. 9400303/5/1871835/2014 u 13. mája 2014 podľa § 250j ods. 2 písm. e) OSP zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Predmetným oznámením bol žalobca s odkazom na § 13 ods. 9 daňového poriadku oboznámený, že jeho podanie z 12. marca 2014 považuje žalovaný za nepodané, pretože podľa názoru žalovaného toto bolo neúplné a navyše žalobca nereagoval na výzvu žalovaného na doplnenie svojho odvolania.

Po vyhodnotení závažnosti odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu Najvyšší súd SR s prihliadnutím na § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnu citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Preto sa s ním stotožňuje v celom rozsahu a na zdôraznenie správnosti dopĺňa nasledujúce dôvody:

Odvolačný súd poukazuje na to, že krajský súd postupoval správne, keď rozhodnutie žalovaného z 19. februára 2014 č. 9400303/5/660789/2014, ktorým žalobcovi bola uložená pokuta v sume 97 608,70 € nepodrobil súdnemu preskúmaniu, keďže ide o rozhodnutie prvostupňové, ktoré je v zmysle druhej hlavy piatej časti OSP vylúčené zo súdneho preskúmania. K forme rozhodnutia – oznáme-

nia, sa najvyšší súd už vo svojej judikatúre vyjadroval a dospel k záveru, že predmetom súdneho prieskumu môžu byť aj rozhodnutia, ktoré nemajú formálne náležitosti (sp. zn. 5 SžI 20/2012 z 28. februára 2013).

Odvolačný súd sa stotožňuje s krajským súdom, že nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa § 13 ods. 8 daňového poriadku, teda na odstraňovanie nedostatkov tohto podania (odvolania), keďže bolo spôsobilé podľa názoru súdu, na prerokovanie vo veci samej. Skutočnosť, že podané odvolanie neobsahuje dôkazy preukazujúce jeho dôvodnosť by nemala byť dôvodom pre postup, ktorý zvolil správca dane, t. j. na oznámenie podľa § 13 ods. 9 daňového poriadku o tom, že podanie žalobcu z 12. marca 2014 (odvolanie) sa považuje za nepodané. Podľa názoru súdu žalovaný ako správca dane nesprávne posúdil náležitosti a obsah žalobcom podaného odvolania a postupom správcu dane ako žalovaného bol žalobca ukrátený na svojich právach, pretože v dôsledku tohto postupu nebolo žalobcom podané odvolanie preskúmané odvolacím správnym orgánom. Prvostupňového správne rozhodnutia podliehajú prieskumu najskôr v správnom konaní až následne v správnom súdnictve, a preto nemôže byť na ujmu žalobcových práv a oprávnených záujmov, aby sa v opravnom prostriedku, ktorý bol podaný riadne a včas, obsahujúc všetky podstatné náležitosti odvolania nerozhodlo nadriadeným správnym orgánom. Podľa názoru najvyššieho súdu odvolanie spĺňalo všetky zákonom stanovené náležitosti podľa § 13 v spojení s § 72 ods. 4 daňového poriadku. Preto bude potrebné, aby v novom konaní správca dane vec predložil druhostupňovému orgánu na rozhodnutie o podanom odvolaní.

► Podľa § 250j ods. 7 OSP sú správne orgány viazané právnym názorom súdu.

Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení odvolacích námietok žalovaného a účastníka konania, Najvyšší súd SR s osvojením si argumentácie krajského súdu postupom podľa § 219 ods. 2 OSP rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku a rozsudok Krajského súdu v N. sp. zn. 11S 132/2014-51 z 25. marca 2015 potvrdil ako vecne a právne správny.

O trovách odvolacieho konania rozhodol Najvyšší súd SR s odkazom na § 250k ods. 1 prvá veta OSP v spojení s § 246c prvá veta OSP a § 224 ods. 1 OSP tak, že žalobkyňi náhradu trov odvolacieho konania nepriznal, napriek tomu, že bola v odvolacom konaní úspešná, pretože nepodala písomné vyjadrenie k odvolaniu a ani náhradu trov odvolacieho konania si neuplatnila.

#### Poznámka:

*Správca dane uložil daňovému subjektu podľa § 155 ods. 1 písm. f), bod 2 a § 165 ods. 2 daňového poriadku pokutu v sume 97 608,70 € za daňový delikt. Daňový subjekt podal proti tomuto rozhodnutiu odvolanie. Správca dane vyzval daňový subjekt na doplnenie odvolania. Daňový subjekt na túto výzvu nereagoval. Správca dane vydal následne oznámenie, v ktorom daňovému subjektu s odkazom na § 13 ods. 9 daňového poriadku oznámil, že jeho podanie (odvolanie) považuje za nepodané, nakoľko bolo neúplné. Podľa názoru najvyššieho súdu zhodne s názorom krajského súdu, nebol daný dôvod na postup správcu dane podľa*

*§ 13 ods. 8 daňového poriadku, keďže odvolanie bolo spôsobilé na prerokovanie veci samej. Skutočnosť, že odvolanie neobsahuje dôkazy preukazujúce jeho dôvodnosť by nemala byť dôvodom pre postup, ktorý zvolil správca dane, t. j. oznámenie podľa § 13 ods. 9 daňového poriadku o tom, že podanie daňového subjektu sa považuje za nepodané.*

33.

## Určenie dane podľa pomôcok

*§ 48 ods. 1 písm. a), § 48 ods. 4 a 5, § 49 ods. 1 a 2, § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)*

*uznesenie I. ÚS 285/1996 z 28. mája 1997*

**V priebehu určenia dane podľa pomôcok daňový subjekt nemá právo preukázať svoje tvrdenia dokazovaním.**

*Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. 5 Sžf 57/2015 z 30. mája 2017*

#### Skutkový stav:

**S** *Krajský súd v B. (ďalej len „krajský súd“) podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013. O náhrade trov konania rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP tak, že účastníkom náhradu trov konania nepriznal.*

Žalovaný rozhodnutím č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013 podľa § 74 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“) odvolaniu žalobcu nevyhovел a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu B. č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013, ktorým bola žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubená daň na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 138 410,90 €, určená podľa § 48 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z.

Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku uviedol, že z administratívneho spisu zistil, že správca dane vyzval žalobcu na daňové priznanie k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2006 opakovane, pričom výzvy mu boli doručené jedna na adresu prevádzky (O. 30, B.) 2. januára 2008 a druhá na adresu bydliska (A. 2084/27, P., Č. r.) 11. januára 2012. Žalobcovi bolo doručované aj oznámenie o určovaní dane podľa pomôcok z 13. septembra 2012 na adresu bydliska, pričom táto zásielka bola uložená a oznámená adresátovi dňa 18. septembra 2012. Podľa záznamu bola správcovi dane vrátená 4. októbra 2012 a doručená 8. októbra 2012 ako nevyžiadaná. Obe adresy žalobcu vyplývali z listín založených do spisu, uvádzaných daňovníkom, resp. správcom dane pri bežnej korešpondencii, či protokolu spísaného 7. no-

vembra 2012, kde sa správca dane s touto otázkou riadne vysporiadal a žalobca tam uvedené skutočnosti ohľadom adresovania zásielok nenamietal. Protokol s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam v ňom uvedených bol doručovaný na adresu prevádzky žalobcu, ktorý ho prevzal 19. novembra 2012 a ku ktorému svoje vyjadrenie správcovi dane doručil 4. decembra 2012 bez namietania nedoručenia výziev. V danom prípade mal krajský súd za preukázané, že doručovanie výziev bolo realizované v súlade s § 17 zákona č. 511/1992 Zb., keď výzvy boli doručované priamo žalobcovi opakovanne, doručenie písomnosti nastalo v deň, keď si žalobca zásielku neprevzal ani v odbernej 15-dňovej lehote. Správnosť doručenia zásielok preukazuje správny orgán spravidla doručenkami, ktoré sú obsahom predloženého administratívneho spisu, čo si mohol overiť aj žalobca nahliadnutím do spisu. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že žalobca predmetnú daň nezaplatil a zároveň bolo zistené, že na riadne doručené výzvy nereagoval, čo znamená, že bola splnená zákonná podmienka na určenie dane podľa pomôcok. Tvrdenie žalobcu, že s ním správne orgány nespolicovali z predložených listinných dôkazov založených do spisu správcu dane nevyplýva. Žalobca bol od počiatku riadne upovedomený a informovaný o jednotlivých postupoch správcu dane (vyššie uvádzané výzvy, ktoré žalobca neprevzal v stanovenej lehote, oznámenie o určení dane podľa pomôcok, ktoré žalobca neprevzal v stanovenej lehote, zápisnica o miestnom zisťovaní z 10. októbra 2012, na ktorú žalobca nereagoval a na určenú lehotu ústneho prejednávania veci sa nedostavil, výzvu na vyjadrenie sa k zisteniam v protokole zo 7. novembra 2012 prevzal 19. novembra 2012 a reagoval na ňu 4. decembra 2012). Ako dôvodnú neuznal krajský súd ani námietku žalobcu, že správca dane neprihliadol na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre žalobcu ako daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené, pretože zo samotného protokolu, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou prvostupňového rozhodnutia správcu dane z 28. januára 2013 vyplýva, ktoré výhody správca dane zohľadnil. S otázkou zohľadnených výhod, resp. výpočtom nezohľadnených výdavkov (nákladov) v zmysle § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. sa správne orgány riadne vysporiadali aj v samotných rozhodnutiach, ktoré boli žalobcovi riadne doručené.

Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote odvolanie. Navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa a vráti vec žalovanému na ďalšie konanie, alebo aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie. V dôvodoch odvolania uviedol, že krajský súd nedostatočne odôvodnil právny záver posúdenia pochybenia správcu dane, ktoré žalobca od doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok namietal. Správca dane porušil § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., keď nezohľadnil platby žalobcu do zahraničia za účelom nákupu tovaru, a to platbu z 11. januára 2006 v sume 143 190,07 € (4 313 744 Sk) dodávateľovi O. A/S, platbu z 11. augusta 2006 v sume 32 986,46 € (993 750 Sk) dodávateľovi I., platbu z 11. augusta 2006 v sume 1 637,69 € (49 337 Sk) dodávateľovi O., platbu z 11. októbra 2006 v sume 86 065,19 € (2 592 800 Sk) dodávateľovi O. A/S. Krajský súd vo svojom odôvodnení odkázal na odôvodne-

nie rozhodnutia správcu dane, pričom sa sám k pochybeniu správcu dane vôbec nevyjadril. Správca dane sa v rozhodnutí s uvedenou námietkou žalobcu vysporiadal len stručne a všeobecne. Uviedol, že nebolo možné z predložených dokladov (výpisy z bankových účtov) zistiť, či išlo o daňový výdavok vynaložený v súlade s § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. a tak, ako neboli nezohľadnené výdavky, pri ktorých nebol známy ich účel, neboli zohľadnené ani príjmy, pri ktorých nebol známy ich účel. Takéto odôvodnenie nezohľadnenia najvýznamnejších výdavkov daňového subjektu (nákup tovaru za účelom predaja) je podľa žalobcu nelogické. Nie je možné predpokladať pri subjekte, ktorého predmetom činnosti je predaj audio protetických pomôcok, že v rámci zdaňovacieho obdobia dosiahne príjmy v sume viac ako 26 miliónov slovenských korún, ale vynaloží na ich dosiahnutie len (vychádzajúc z rozhodnutia správcu dane) výdavky v sume 3,99 milióna slovenských korún bez toho, aby tieto pomôcky nakúpil. Správca dane nezahrnul výdavok ani za jeden kus ušnej protézy, hoci zahrnul príjmy (26 miliónov slovenských korún) za ich predaj. Pri všetkých platbách za nákup tovaru žalobca vždy uvádzal v poznámke názov subjektu, ktorému platil. Na základe poznámok pri platbách si správca dane mohol overiť totožnosť subjektov, a tým zistiť účel vynaloženia daného výdavku. Vzhľadom na to, že žalobca predával tovar a neposkytoval služby, je absurdné čo aj len predpokladať, že na strane výdavkov neexistuje žiadny výdavok týkajúci sa nákupu tovaru za účelom jeho ďalšieho predaja. Je všeobecne známe, že sa nedá pri predaji tovaru dosiahnuť príjem bez vstupných nákladov súvisiacich s obstaraním tovaru, a už vonkoncom nie príjem niekoľko násobne prevyšujúci výdavky v oblasti podnikania, v ktorej je obchodná marža predajcov regulovaná právnymi predpismi vo výške 15 %. Postupom správcu dane došlo aj k porušeniu § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z., v zmysle ktorého *správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely*. Po doručení protokolu žalobca namietal, že pri určovaní dane na základe pomôcok mal správca dane vziať do úvahy aj iné subjekty podnikajúce v rovnakej oblasti. Konkrétne išlo o spoločnosti A. S., a. s., W. S. S., s. r. o., A. D., s. r. o. Správca dane mal výšku dane porovnať s týmito subjektmi, nakoľko vykonávajú prakticky totožnú činnosť ako žalobca, avšak majú mnohonásobne nižšiu daňovú zaťaženosť, než vyplýva pre žalobcu z určenia dane podľa pomôcok.

**S** *Žalovaný vo vyjadrení k odvolaniu žalobcu zotrval na správnom preskúmaní rozhodnutia a navrhol, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu ako vecne správny potvrdil.*

Uviedol, že pri určení dane podľa pomôcok bol ako odvolací orgán viazaný § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. a teda mohol skúmať iba dodržanie zákonných podmienok na použite § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. Po zistení, že boli dodržané zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok žalovaný napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Odvolací orgán nie je v tomto prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok, preto rozhodnutie potvrdí aj v takom prípade, keď správca dane použije nesprávne pomôcky, prípadne nimi nezistí skutkový stav v súlade so skutočnosťou. Ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určo-

vania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly tým, že by skúmal opodstatnenosť výdavkov (nákup tovaru za účelom predaja), porušil by tým nielen § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., ale aj zásadu zákonnosti v daňovom konaní a tiež zásadu materiálnej pravdy podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. Žalovaný má za to, že správca dane pri určení dane podľa pomôcok prihliadal na zistené okolnosti, z ktorých vyplynuli výhody pre žalobcu ako daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené tak, ako to vyžaduje § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Správca dane je pri získavaní pomôcok oprávnený riadiť sa vlastným uvážením, pričom v tomto konaní daňový subjekt nemá oprávnenie namietat, ktoré pomôcky správca dane má a ktoré nemá pri zisťovaní základu dane použiť. Podľa § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. je žalobca oprávnený písomne sa vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. Vo vyrubovacom konaní, ktoré nasleduje po skončení procesu určenia dane podľa pomôcok, správca dane tak tiež nevykonáva dokazovanie. Len pri dokazovaní správca dane preukazuje existenciu, resp. neexistenciu skutočností rozhodujúcich na určenie dane a daňový subjekt preukazuje pravdivosť údajov uvedených v daňovom priznaní. Správca dane nemal dôvod postupovať podľa § 3 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z., keďže nevykonával dokazovanie.

**S** Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP), odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP), keď deň 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 prvá veta a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nie je možné priznať úspech.

#### Z odôvodnenia:

Podľa § 491 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“), ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti OSP pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 1, 2 SSP konania podľa tretej hlavy piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov. Odvolacie konania podľa piatej časti OSP začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

Odvolací súd, po oboznámení sa s obsahom a dôvodmi odvolania žalobcu proti napadnutému rozsudku krajského súdu a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu, nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odvolaní napadnutého rozsudku. Tieto závery vytvárajú dostatočné právne východiská na vyslovenie výroku napadnutého rozsudku, preto sa

s ním odvolací súd stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne a na zdôraznenie správnosti napadnutého rozsudku k námietkam žalobcu, uvedeným v odvolaní, odvolací súd dopĺňa nasledovné (§ 219 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 veta prvá OSP).

Predmetom preskúmovacieho konania je v tomto prípade rozhodnutie č. 1100302/1/166255/2013/5113-r z 2. mája 2013, ktorým žalovaný podľa § 74 ods. 5 v nadväznosti na § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolaniu žalobcu nevyhovet a potvrdil rozhodnutie Daňového úradu B. č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013, ktorým bola žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubená daň na dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2006 v sume 138 410,90 € určená podľa § 48 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z. (podľa pomôcok).

Zákonodarca v § 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. zveruje do právomoci správca dane zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správca dane, b) nesplní povinnosť v lehote určenej správcovi dane vo výzve na odstránenie nedostatkov daňového priznania a správca dane nezačal daňovú kontrolu, c) nesplní pri preukazovaní ním uvádzaných skutočností niektorú zo svojich zákonných povinností, v dôsledku čoho nemožno daň správne zistiť, alebo d) neumožní vykonať daňovú kontrolu; to neplatí, ak ide o daňovú kontrolu podľa § 46 ods. 2. Ak nastane niektorá z uvedených skutočností, správca dane oznámi daňovému subjektu určovanie dane podľa pomôcok, pričom dňom začatia určovania dane podľa pomôcok je deň uvedený v oznámení (§ 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z.). Použitie konkrétnych pomôcok zákonodarca ponecháva na úvahe správca dane. Môže ísť o pomôcky, ktoré má správca dane k dispozícii, alebo ktoré si zaobstará bez súčinnosti s daňovým subjektom. Zákonodarca v ustanovení § 48 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z. demonštratívne vymenúva pomôcky, ktoré správca dane môže použiť pri určení dane. Ide najmä o listiny, daňové priznania, výpisy z verejných zoznamov, daňové spisy iných daňových subjektov, znalecké posudky, výpovede objasňujúce skutočnosti rozhodujúce na správne určenie dane, správy a vyjadrenia iných správcov dane, štátnych orgánov a obcí, záujmových združení, výpisy z účtov vedených v bankách a vlastné poznatky správca dane zo zdaňovania dotknutého daňového subjektu alebo podobných daňových subjektov. Pokiaľ daňový subjekt v priebehu určenia dane podľa pomôcok predloží účtovné doklady a iné doklady, správca dane ich môže využiť ako pomôcky (§ 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z.). Zákonodarca správcovi dane pri určení dane podľa pomôcok ukladá povinnosť prihliadnuť tiež na zistené okolnosti, z ktorých vyplývajú výhody pre daňový subjekt, aj keď ním neboli uplatnené (§ 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.).

V zmysle § 49 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. správca dane o určení dane podľa pomôcok vyhotoví protokol, ktorý doručí daňovému subjektu spolu s výzvou na vyjadrenie, pričom na obsah protokolu sa primerane vzťahuje § 47 zákona č. 563/2009 Z. z. a jeho súčasťou je aj súpis pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň (§ 49 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.). Daňový sub-



jekt je oprávnený sa písomne vyjadriť len k dodržaniu zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu určenia dane a k dodržaniu postupu podľa § 48 ods. 5 najneskôr do 15 pracovných dní odo dňa doručenia výzvy správcu dane na vyjadrenie sa k protokolu o určení dane podľa pomôcok. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť (§ 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z.). Určenie dane podľa pomôcok je ukončené dňom doručenia protokolu o určení dane podľa pomôcok podľa odseku 1 (§ 49 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.).

Odvolačný súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, že zo skutkových zistení nesporne vyplýva, že v tomto prípade boli dodržané zákonné podmienky na použitie určenia dane podľa pomôcok podľa § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., keď žalobca ako daňový subjekt nepodal daňové priznanie za rok 2006, a to ani na opakované výzvy správcu dane [§ 48 ods. 1 písm. a) zákona č. 563/2009 Z. z.], pričom dosiahol za toto obdobie príjmy z podnikania. Výzva správcu dane č. 600/230/193523/07/Fia z 11. decembra 2007 na podanie daňového priznania za rok 2006, zaslaná žalobcovi na adresu prevádzky O. 30, B., bola žalobcovi v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Z. z. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej len „zákon č. 511/1992 Z. z.“) doručená 2. januára 2008, teda 15 deň od uloženia zásielky na pošte 18. decembra 2007. Opakovaná výzva správcu dane č. 600/230/326869/11/Fia z 21. decembra 2011 na podanie daňového priznania za rok 2006, zaslaná žalobcovi na adresu trvalého pobytu A. 2084, P., ČR, bola žalobcovi v zmysle § 17 ods. 3 zákona č. 511/1992 Z. z. doručená 11. januára 2012, teda 15. deň od uloženia zásielky na pošte 27. decembra 2011. Správca dane v súlade s § 48 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. žalobcovi oznámil určovanie dane podľa pomôcok, a to listom č. 9101401/5/2538070/2012 z 13. septembra 2012, ktorý bol žalobcovi v zmysle § 31 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. doručený 3. októbra 2012, teda 15. deň od uloženia zásielky na pošte 18. septembra 2012. Správca dane v súlade s § 49 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. vyhotovil protokol o určení dane podľa pomôcok č. 9101401/5/3265028/2012 zo 7. novembra 2012, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k protokolu 19. novembra 2012. Súčasťou protokolu je aj súpis a vyhodnotenie pomôcok, na základe ktorých správca dane určil daň. V rozhodnutí správcu dane č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013 o vyrubení dane je taktiež uvedený a vyhodnotený súpis pomôcok. Súčasne z protokolu o určení dane podľa pomôcok č. 9101401/5/3265028/2012 zo 7. novembra 2012, ako aj z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013 vyplýva, že v súlade s § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. prihliadol na okolnosti, z ktorých žalobcovi vyplývali výhody, a to na preukázateľne vynaložené výdavky žalobcu na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov [§ 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.], nezdaniteľnú časť základu dane (§ 11 zákona č. 595/2003 Z. z.) a bola zohľadnená aj zrazená daň z úrokových príjmov (§ 43 zákona č. 595/2003 Z. z.).

Z administratívneho spisu odvolací súd zistil, že žalobca vo vyjadrení k protokolu o určení dane podľa pomôcok, namietal, že správca dane nezohľadnil platby žalobcu

do zahraničia za účelom nakúpenia tovaru, a to platbu z 11. januára 2006 v sume 143 190,07 € (4 313 744 Sk) dodávateľovi O. A/S, platbu z 11. augusta 2006 v sume 32 986,46 € (993 750 Sk), dodávateľovi I. platbu z 11. augusta 2006 v sume 1 637,69 € (49 337 Sk) dodávateľovi O., platbu z 11. októbra 2006 v sume 86 065,19 € (2 592 800 Sk) dodávateľovi O. A/S. Žalobca ďalej namietal, že pri určovaní dane na základe pomôcok mal správca dane vziať do úvahy aj iné subjekty podnikajúce v rovnakej oblasti, a to konkrétne spoločnosti A. S., a. s., W. S. S., s. r. o. a A. D., s.r.o., nakoľko tieto vykonávajú prakticky totožnú činnosť ako žalobca, pričom majú mnohonásobne nižšiu daňovú zaťaženosť, než vyplýva pre žalobcu z určenia dane podľa pomôcok. Uvedené žalobca namietal aj v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane, v správnej žalobe, ako aj v odvolaní proti rozsudku krajského súdu.

Z odôvodnenia rozhodnutia správcu dane č. 9101401/5/344036/2013 z 28. januára 2013 vyplýva, že namietané zahraničné platby žalobcu správca dane vo výdavkoch nezohľadnil z dôvodu, že nebol známy ich účel, a preto ich nebolo možné považovať za preukázateľne vynaložené výdavky na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z.

Odvolačný súd v súvislosti s uvedenými námietkami žalobcu poukazuje na to, že charakteristickým znakom postupu správcu dane pri určení dane podľa pomôcok je, že sa tu neuplatňuje zásada súčinnosti (§ 3 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z.). Určovanie dane podľa pomôcok je postup, ktorý správca dane môže uplatniť v dôsledku nepochopenia, resp. nesplnenia si povinností daňovým subjektom. Ak nie je možné stanoviť základ dane a výšku dane v súčinnosti s daňovým subjektom, správca dane základ dane môže zistiť a daň určiť sám, a to na základe pomôcok, ktoré má k dispozícii, alebo ktoré si sám zaobstará. Pomôcky teda obstaráva správca dane bez súčinnosti s daňovým subjektom. Posúdenie pomôcok je ponechané taktiež na úvahu správcu dane. Vzhľadom na to, že k určovaniu dane podľa pomôcok dochádza vtedy, ak daňovú povinnosť nebolo možné stanoviť dokazovaním, v priebehu určenia dane podľa pomôcok už k dokazovaniu nedochádza a daňový subjekt už nemá právo ani preukázať svoje tvrdenia. Použitie pomôcok teda predstavuje náhradný spôsob určenia dane v tých prípadoch, keď nemožno stanoviť daň v rámci riadneho dokazovania. Ak teda z výpisu z účtu žalobcu, ktorý mal správca dane k dispozícii ako pomôcku, nebolo možné zistiť účel platby žalobcu, nebolo povinnosťou správcu dane v rámci procesu určovania dane podľa pomôcok vykonať dokazovanie na jeho preukázanie. Žalobca navyše namietané zahraničné platby preukazoval a návrh na použitie pomôcok predložil správcovi dane až po tom, čo bolo určenie dane podľa pomôcok ukončené, teda po doručení protokolu o určení dane podľa pomôcok žalobcovi (§ 49 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.). Zákon č. 563/2009 Z. z. výslovne stanovuje, že správca dane môže účtovné doklady a iné doklady predložené daňovým subjektom využiť ako pomôcky za predpokladu, že ich tento predloží v priebehu určenia dane správcu dane podľa pomôcok (§ 48 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z.). Z uvedených dôvodov vyhodnotil odvolací súd odvolacie námietky žalobcu ako nedôvodné.

V zmysle § 49 ods. 2 zákona č. 563/2009 Z. z. je daňový subjekt oprávnený vyjadriť sa len k dodržaniu:

- zákonných podmienok na použitie určenia dane podľa pomôcok, teda či nastali skutočnosti, ktoré správcu dane oprávňovali zistiť základ dane a určiť daň podľa pomôcok (§ 48 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z.),
- postupu, podľa ktorého je správca dane povinný prihliadnuť aj na tie zistené okolnosti, z ktorých pre daňový subjekt vyplývajú výhody (§ 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.).

Na základe uvedených dôvodov dospel odvolací súd k záveru, že v tomto prípade boli dodržané zákonné podmienky na určenie dane podľa pomôcok, správca dane dodržal zákonný postup pri určovaní dane podľa pomôcok, pričom prihliadol aj na okolnosti, z ktorých pre žalobcu vyplývali výhody tak, ako to vyžaduje § 48 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.

K rozhodnutiu žalovaného odvolací súd dodáva, že ak odvolanie smeruje proti rozhodnutiu o dani určenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán dodržanie zákonných podmienok na použite § 48 zákona č. 563/2009 Z. z. Odvolací orgán v tomto prípade preveruje len to, či správca dane dodržal zákonné podmienky pre určenie dane podľa pomôcok. Ak tieto zákonné podmienky boli splnené, odvolací orgán odvolaniu nevyhoví a napadnuté rozhodnutie potvrdí (§ 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.).

Uvedené skonštatoval aj Ústavný súd Českej republiky v uznesení sp. zn. I. ÚS 285/1996 z 28. mája 1997, podľa ktorého, ak smeruje odvolanie proti rozhodnutiu o dani stanovenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán len dodržanie zákonných podmienok na použitie tohto spôsobu stanovenia dane. Ak zistí odvolací orgán, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne.

Pokiaľ teda žalovaný v tomto prípade vyhodnotil zákonné podmienky na použitie spôsobu určenia dane podľa pomôcok za splnené a postup správcu dane pri určovaní dane podľa pomôcok za súladný so zákonom, postupoval v medziach zákona, keď odvolaniu žalobcu proti rozhodnutiu správcu dane o vyrubení dane určenej podľa pomôcok nevyhoviel a napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Nepochybil preto krajský súd, keď žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

**S** Najvyšší súd Slovenskej republiky na základe uvedeného napadnutý rozsudok Krajského súdu v B. č. k. 6S/170/2013-64 z 19. júna 2015 ako vecne správny podľa § 250ja ods. 3 druhá veta OSP a § 219 ods. 1, 2 OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol odvolací súd podľa § 246c ods. 1 prvá veta OSP v spojení s § 224 ods. 1 OSP a 250k ods. 1 OSP. Neúspešnému žalobcovi náhradu trov konania nepriznal a úspešný žalovaný na náhradu trov konania nemá v správnom súdnictve nárok (§ 250k ods. 1 OSP).

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### Poznámka:

Ak smeruje odvolanie daňového subjektu proti rozhodnutiu o dani stanovenej podľa pomôcok, skúma odvolací orgán len dodržanie zákonných podmienok pre použitie tohto spôsobu stanovenia dane. Ak zistí odvolací orgán, že tieto zákonné podmienky boli dodržané, odvolanie pre jeho neodôvodnenosť zamietne. Odvolací orgán nie je v tomto prípade kompetentný posudzovať správnosť použitých pomôcok, preto rozhodnutie potvrdí aj v takom prípade, keď správca dane použije nesprávne pomôcky, prípadne nimi nezistí skutkový stav v súlade so skutočnosťou. Ak by správca dane prešiel z procesu daňovej kontroly určovania dane podľa pomôcok do procesu daňovej kontroly tým, že by skúmal opodstatnenosť výdavkov (nákupe tovaru za účelom predaja), porušil by tým nielen § 48 zákona č. 563/2009 Z. z., ale aj zásadu zákonnosti v daňovom konaní a tiež zásadu materiálnej pravdy podľa § 3 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z.

## 34.

### Oznámenie mimoodvolacieho konania

§ 77 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

§ 244 ods. 1 a 2 Občianskeho súdneho poriadku

**Ak správny orgán (nadriadený prvostupňovému orgánu) zaslal, tomu kto dal podnet na preskúmanie právoplatného rozhodnutia mimo odvolacieho konania, písomné oznámenie podľa § 77 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) o tom, že po preskúmaní predmetného rozhodnutia prvostupňového orgánu (daňového úradu), že toto rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, nemožno toto písomné oznámenie považovať za rozhodnutie, ktoré by podliehalo súdnemu prieskumu.**

Uznesenie Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8 Sžf 75/2015  
z 22. júna 2017

#### Skutkový stav:

**S** Napadnutým uznesením Krajský súd v Z. (ďalej len „krajský súd“) zastavil konanie podľa § 250d ods. 3 OSP z dôvodu, že žalobou napadnuté oznámenie nie je rozhodnutím správneho orgánu v zmysle § 244 ods. 3 OSP, čím je vyhlúčené zo súdneho prieskumu podľa druhej hlavy piatej časti OSP. O trovách konania rozhodol tak, že žiaden z účastníkov nemá právo na ich náhradu.

V odôvodnení uznesenia konštatoval, že žalobca podal na Daňovom úrade Ž. dňa 24. novembra 2014 podnet na preskúmanie rozhodnutia Daňového úradu Ž. č. 950 z 24. marca 2014 mimo odvolacieho konania, v ktorom sa vyjadril k otázke včasnosti podaného odvolania proti uvedenému rozhodnutiu, namietajúc procesné pochy-

benia správcu dane, na ktoré poukázal aj v žalobe. Podnet bol vybavený žalovaným ako nadriadeným správnym orgánom tak, že oznámil žalobcovi podľa § 77 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“), že po preskúmaní predmetného rozhodnutia daňového úradu, ktoré nadobudlo právoplatnosť 28. apríla 2014, zistil, že nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom.

Krajský súd poukázal na právny názor Ústavného súdu SR vyslovený v uznesení sp. zn. I. ÚS 117/95 z 5. októbra 1995, podľa ktorého oznámenie ústredného orgánu štátnej správy podľa § 65 ods. 1 zákona č. 71/1967 Zb. o správnom konaní (správny poriadok) o tom, že nezačne mimoodvolacie konanie, nie je právoplatným rozhodnutím v zmysle čl. 127 Ústavy SR, nemá formálne ani vecné náležitosti takého rozhodnutia a riadi sa len vládnu vyhláškou č. 150/1958 Ú.v. o vybavovaní sťažností, oznámení a podnetov pracujúcich. Krajský súd mal za to, že uvedený právny názor je potrebné mutatis mutandis aplikovať aj na oznámenie o nezačatí mimoodvolacieho konania v daňovom konaní podľa § 77 ods. 4 daňového poriadku. Uvedol, že predmetné oznámenie nielenže nespĺňa formálne a ani vecné náležitosti rozhodnutia správneho orgánu, ale skutočnosť, že takéto oznámenie nie je rozhodnutím, jednoznačne vyplýva z ustanovenia § 77 ods. 4 poslednej vety daňového poriadku. Krajský súd vyslovil, že odhládnuť od absencie formálnych náležitostí napadnuté oznámenie nemá za následok vznik, zmenu alebo zánik právneho vzťahu, ani ním nemohli byť práva právom chránené záujmy alebo povinnosti žalobcu priamo dotknuté, keďže na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania nie je právny nárok, čiže napadnuté oznámenie nemožno považovať za rozhodnutie ani v tzv. materiálnom poňatí.

Výrok o trovách konania odôvodnil poukazom na § 146 ods. 2 prvú vetu OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvou vetou OSP majúca za to, že žalobca, ktorý podal žalobu proti rozhodnutiu, ktoré nepodlieha prieskumu v správnom súdnom konaní, zaviniť zastavenie konania, a preto nemá právo na náhradu trov konania, a konštatovaním, že žalovanému v správnom súdnom konaní v zásade nemožno priznať náhradu trov konania, nakoľko to ustanovenie § 250k ods. 1 OSP vylučuje.

**S** Žalobca podal v zákonnej lehote proti tomuto uzneseniu odvolanie navrhujúc, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky ako odvolací súd napadnuté uznesenie krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, považujúc postup žalovaného v spojení s postupom správcu dane za nezákonný, odnímajúci žalobcovi práva účastníka konania priznané zákonom, t. j. v danom prípade daňovým poriadkom, a ukracujúci žalobcu na jeho práva.

Žalobca v odvolaní citoval body II. až VII. svojej žaloby namietajúc, že krajský súd sa vôbec nezaoberal obsahom žaloby, kde namietal správnosť a zákonnosť postupu žalovaného, t. j. že žalovaný si vo viacerých smeroch svoj postup zjednodušil, keď bez iných ďalších skutočností uviedol, že rozhodnutie a postup správcu dane, Daňového úradu Ž., boli zákonné a správne. Vytkol súdu prvého stupňa, že neskúmal, či správca dane postupoval v danom prípa-

de v súlade s platnou právnou úpravou Slovenskej republiky, poukazujúc na to, že účelom daňového konania, resp. daňovej kontroly je zistenie a zabezpečenie podkladov v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom, či si daňový subjekt splnil v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti. Mal za to, že z jeho strany ako daňového subjektu nedošlo k žiadnemu porušeniu povinností vyplývajúcich z príslušných hmotnoprávných predpisov. Zdôraznil, že, práve naopak, zo strany správcu dane došlo k viacerým zásadným pochybeniam voči žalobcovi, čo žalovaný odignoroval. Záverom poukázal na to, že podnetom na preskúmanie rozhodnutia správcu dane žalovaným sa domáhal voči žalovanému preskúmania postupu a rozhodnutia správcu dane a zjednaní nápravy a odstránenia závažných procesných pochybení zo strany správcu dane, Daňového úradu Ž., čo v konečnom dôsledku viedlo aj k vydaniu nesprávneho a hlavne nezákonného rozhodnutia.

Žalovaný sa k odvolaniu písomne nevyjadril.

#### Z odôvodnenia:

Predmetom odvolacieho konania bolo uznesenie krajského súdu o zastavení konania o žalobe, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti oznámenia žalovaného vydaného v zmysle § 77 ods. 4 daňového poriadku.

Z predloženého administratívneho spisu vyplynulo, že Daňový úrad Ž. rozhodnutím č. 950 zo 24. marca 2014 vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 36 440 € za zdaňovacie obdobie III. štvrtrok 2011. Proti rozhodnutiu podal žalobca odvolanie, avšak Daňový úrad Ž. 23. mája 2014 v súlade s ustanovením § 73 ods. 5 daňového poriadku mu písomne oznámil zamietnutie jeho odvolania podľa § 73 ods. 4 daňového poriadku ako neprípustného v zmysle § 72 ods. 8 písm. a) daňového poriadku z dôvodu, že bolo podané po určenej lehote. Dňa 24. novembra 2014 podal žalobca Daňovému úradu Ž. podnet na preskúmanie uvedeného prvostupňového rozhodnutia mimo odvolacieho konania. Listom z 10. februára 2015 č. 1102015 zaslal žalovaný žalobcovi oznámenie o tom, že zistil, že uvedené rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom.

▶ V zmysle § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnom konaní preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

▶ Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia v správnom súdnom konaní preskúmajú sudy zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov štátnej správy, orgánov územnej samosprávy, ako aj orgánov záujmovej samosprávy a ďalších právnických osôb, ako aj fyzických osôb, pokiaľ im zákon zveruje rozhodovanie o právach a povinnostiach fyzických a právnických osôb v oblasti verejnej správy.

▶ Podľa ods. 3 citovaného ustanovenia rozhodnutiami správnych orgánov sa rozumejú rozhodnutia vydané nimi v správnom konaní, ako aj ďalšie rozhodnutia, ktoré zakladajú, menia alebo zrušujú oprávnenia a povinnosti fyzických alebo právnických osôb, alebo ktorými môžu byť práva, právom chránené záujmy alebo povinnosti fyzických osôb alebo právnických osôb priamo dotknuté. Postupom správneho orgánu sa rozumie aj jeho nečinnosť.

► V zmysle § 247 ods. 1 OSP 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.

► Podľa ods. 2 citovaného ustanovenia predpokladom postupu súdu podľa druhej hlavy piatej časti OSP (rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov) je, aby pri rozhodnutí správneho orgánu vydaného v správnom konaní išlo o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť.

► Podľa § 77 ods. 1 prvej vety daňového poriadku rozhodnutie, ktoré je právoplatné, okrem daňovej exekučnej výzvy a rozhodnutia o odvolaní proti daňovej exekučnej výzve, môže z vlastného alebo iného podnetu preskúmať druhostupňový orgán; ak ide o rozhodnutie ministerstva, minister na základe návrhu ním určenej osobitnej komisie.

► Podľa ods. 4 citovaného ustanovenia, ak orgán príslušný na preskúmanie rozhodnutia zistí, že vydané rozhodnutie nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom, zašle o tejto skutočnosti tomu, kto podal podnet na preskúmanie rozhodnutia, písomné oznámenie. V takom prípade sa rozhodnutie nevydáva.

V prejednanom prípade sa žalobca domáhal súdneho prieskumu oznámenia č. 1102015 z dňa 10. februára 2015 v spojení s prvostupňovým rozhodnutím správcu dane, Daňového úradu Ž. č. 950 z 24. marca 2014. Uvedeným oznámením správny orgán dal účastníkovi konania na základe jeho podnetu na vedomie, že prvostupňové rozhodnutie správcu dane nie je v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom.

Nebolo sporné, že oznámenie vydané v zmysle § 77 ods. 4 daňového poriadku nespĺňa formálne, a ani vecné náležitosti rozhodnutia správneho orgánu, čo priamo vyplýva z poslednej vety uvedeného ustanovenia zákona.

V odvolacom konaní bolo potrebné vyriešiť otázku, či uvedené oznámenie podlieha súdnemu prieskumu podľa ustanovení piatej časti OSP z toho hľadiska, či napadnuté oznámenie má za následok vznik, zmenu alebo zánik právneho vzťahu, resp. či ním nemohli byť práva právom chránené záujmy alebo povinnosti žalobcu priamo dotknuté.

Najvyšší súd v tomto smere uvádza, že rozsah preskúmačej činnosti súdov je daný tzv. generálnou klauzulou, v zmysle ktorej preskúmaniu súdom v správnom súdnictve podliehajú v zásade všetky rozhodnutia orgánov štátnej správy, ktorými sa rozhodlo o právach či povinnostiach fyzických alebo právnických osôb. Ustanovenie § 248 OSP taxatívne vymenúva výnimky – teda rozhodnutia súdnemu prieskumu nepodliehajúce. S princípom uvedenej generálnej klauzuly sa spája aj tzv. negatívna enumerácia, v zmysle ktorej musí byť vylúčenie správneho rozhodnutia zo súdneho prieskumu výslovné a môže k nemu dôjsť len osobitným zákonom. Odvolací súd poukazuje na ustálenú judikatúru Ústavného súdu SR, ako aj Najvyššieho súdu SR, v zmysle ktorej môžu byť predmetom preskúmania súdom aj také rozhod-

nutia orgánov verejnej správy, ktoré nemajú formálne náležitosti, pokiaľ menia, rušia alebo ktorým môžu byť priamo dotknuté práva určitého subjektu. Z uvedeného teda vyplýva, že (pokiaľ rozhodnutie nie je vylúčené z prieskumu výslovné) na posúdenie, či určitý akt podlieha prieskumu, je dôležitá otázka, aké sú jeho dôsledky a aký dopad majú na právnu sféru dotknutého subjektu. Vzhľadom na uvedené potom treba prisvedčiť krajskému súdu, že žalobou označené oznámenie žalovaného nepodlieha súdnemu prieskumu, pretože správny orgán v ňom nevyslovil žiaden záver či názor, ktorým by mohol zasiahnuť do právnej sféry účastníka konania. Uvedené oznámenie nemožno označiť ako právnoaplikačný akt správneho orgánu (v zmysle § 3 ods. 3 správneho poriadku), pretože ním v žiadnom prípade nedošlo k vzniku, zmene alebo zániku práv alebo povinností účastníka konania, ani ním nemohli byť práva účastníka konania, či jeho právom chránené záujmy alebo povinnosti priamo dotknuté, a to z toho dôvodu, že označené oznámenie nemožno považovať za individuálny správny akt s konštitutívnymi účinkami.

Preskúmanie daňových rozhodnutí podľa § 77 daňového poriadku je procesným prostriedkom dozoru, prejavom právomoci druhostupňového správneho orgánu uskutočňovať kontrolu nad činnosťou podriadených správnych orgánov. Ide o mimoriadny spôsob preskúmania právoplatných rozhodnutí správnych orgánov, na ktoré nemá účastník konania zo zákona právny nárok (nie je to totiž mimoriadny opravný prostriedok). Uplatňuje sa za zákonom stanovených podmienok, z úradnej povinnosti, ak okolnosti prípadu nasvedčujú, že vydané rozhodnutie je nezákonné. Je potrebné si uvedomiť, že vybavenie podnetu na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania podľa § 77 ods. 4 daňového poriadku nepodlieha právnemu režimu § 74 daňového poriadku. Rozhodnutie sa v takom prípade nevydáva. Ak správny orgán oznámením vyjadří svoj zamietavý procesný postoj k dôvodom uplatneným v podnete tak, že nepripustí, aby vec bola znova prejednaná, zostáva pôvodné rozhodnutie právoplatné a sféra materiálnych práv a povinností daňového subjektu tým nie je dotknutá.

Odvolací súd považuje za potrebné podotknúť, že žalobca vo svojom odvolaní voči dôvodom zastavenia konania nevzniesol žiadnu konkrétnu námietku. Pokiaľ namietal, že krajský súd sa vôbec nezaoberal obsahom jeho žaloby, kde poukazoval na nesprávnosť a nezákonnosť postupu žalovaného, odvolací súd uvádza, že krajský súd by sa žalobnými námietkami vo veci samej mohol zaoberať až po splnení podmienky, že preskúmané oznámenie je rozhodnutím, ktoré podlieha súdnemu prieskumu podľa piatej časti OSP. Preto sa ani odvolací súd, rovnako ako krajský súd, meritórnymi námietkami, smerujúcimi k preskúmaniu zákonnosti postupu a prvostupňového rozhodnutia správcu dane, nezaoberal.

Pokiaľ ide o rozhodnutie správcu dane č. 950 z 24. marca 2014, ktorého zákonnosť žiadal žalobca preskúmať v spojení s predmetným oznámením žalovaného, išlo o prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu, voči ktorému bolo prípustné odvolanie. Toto rozhodnutie nie je preskúmateľné v konaní podľa druhej hlavy piatej časti OSP, pretože nespĺňa predpoklad uvedený v ustanove-

ní § 247 ods. 2 OSP., teda že nejde o rozhodnutie, ktoré po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov, ktoré sa preň pripúšťajú, nadobudlo právoplatnosť. Rozhodnutie žalovaného nenadobudlo právoplatnosť po vyčerpaní riadnych opravných prostriedkov. Predmetné rozhodnutie sa stalo právoplatným a žalobca až následne, po lehote, podal odvolanie. Takéto podanie odvolania nepovažuje odvolací súd za riadne vyčerpanie riadnych opravných prostriedkov práve preto, že bolo podané oneskorene. Podľa druhej hlavy piatej časti OSP by bolo preskúmateľné až rozhodnutie druhostupňového správneho orgánu, ktoré by ten vydal, ak by žalobca podal svoje odvolanie včas. V prejednávanej veci Daňový úrad Ž. písomne oznámil žalobcovi zamietnutie jeho odvolania ako neprípustné z dôvodu, že bolo podané po určenej lehote. Z obsahu spisu správneho orgánu nevyplýva, že by žalobca, keďže tvrdí, že bol ukrátený na svojich právach, využil právny prostriedok obrany proti tomuto oznámeniu o zamietnutí odvolania.

Na tomto mieste najvyšší súd dáva do pozornosti zásadu, ktorá platila už v rímskom práve, podľa ktorej „vigilantibus iura scripta sunt“ t. j. „práva patria len bdelym“ (pozorným, ostražitým, opatrným, starostlivým), teda tým, ktorí sa aktívne zaujímajú o ochranu a výkon svojich práv a ktorí svoje procesné oprávnenia uplatňujú včas a s dostatočnou starostlivosťou a predvídavosťou. V slobodnej spoločnosti je totiž predovšetkým vecou nositeľov práv, aby svoje práva bránili a starali sa o ne, inak ich podcenením či zanedbaním môžu strácať svoje práva majetkové, osobné, satisfakčné a pod. To platí obdobne aj o využívaní zákonných procesných ustanovení včítane využitia možnosti podania opravných prostriedkov, resp. správnych žalôb.

**S** Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené považuje odvolacie námietky žalobcu proti napadnutému uzneseniu krajského súdu za nedôvodné, ktoré nemohli ovplyvniť posúdenie danej veci, a právny záver krajského súdu, že oznámenie vydané žalovaným podľa § 77 ods. 4 daňového poriadku nemôže byť predmetom preskúmania súdom, za správny, a preto toto uznesenie podľa § 219 ods. 1, 2 OSP v spojení s § 246 ods. 1 prvou vetou OSP potvrdil.

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvou vetou OSP a podľa § 250k ods. 1 OSP, nakoľko žalobca v odvolacom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov konania zo zákona neprislúcha, a ani mu v odvolacom konaní žiadne trovy nevznikli.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení OSP, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho po-

riadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### Poznámka:

*Preskúmanie právoplatných daňových rozhodnutí mimo odvolacieho konania podľa § 77 daňového poriadku je procesným prostriedkom dozoru, prejavom právomoci druhostupňového správneho orgánu uskutočňovať kontrolu nad činnosťou podriadených správnych orgánov. Ide o mimoriadny spôsob preskúmania právoplatných rozhodnutí správnych orgánov, na ktoré nemá účastník konania zo zákona právny nárok.*

*Ak správny orgán písomným oznámením vyjadrí svoj zamietavý procesný postoj k dôvodom uplatneným v podnete na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania tak, že neprípustí, aby vec bola znova prejednaná, zostáva, pôvodné rozhodnutie právoplatné a sféra materiálnych práv a povinností daňového subjektu tým nie je dotknutá.*

35.

### Porušenie práva účastníka konania byť prítomný pri výsluchu svedka podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku

§ 49 ods. 1, § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty

§ 3 ods. 1, 3, 4 a 6, § 24 ods. 1, 2, 3a 4, § 44 ods. 1, § 45 ods. 1 písm. e) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)

Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázky, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcami dane v rozpore so zákonom.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5 Sžf 15/ 2015 z 28. februára 2017

#### Skutkový stav:

**S** Krajský súd v B. B. (ďalej len „krajský súd“) napadnutým rozsudkom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu žalobcu,

*ktorou sa domáhal preskúmania a následného zrušenia rozhodnutia žalovaného č. xxx z 12. júna 2014, ktorým ako odvolací orgán konajúci na základe odvolania daňového subjektu – žalobcu, potvrdil rozhodnutie Daňového úradu B. B. č. yyy z 24. marca 2014, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov vyrubil platiťovi DPH – žalobcovi rozdiel dane vo výške 13 769,92 € na DPH za zdaňovacie obdobie december 2012. Nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie december 2012 vo výške 6 605,13 € a vyrubil vlastnú daňovú povinnosť na DPH vo výške 7 164,79 € splatnú do 15 dní odo dňa nadobudnutia právoplatnosti rozhodnutia daňového úradu.*

Krajský súd po preskúmaní veci v intenciiach žalobných dôvodov dospel k záveru, že rozhodnutia žalovaného a prvostupňového správneho orgánu boli vydané v súlade so zákonom a v plnom rozsahu sa stotožniac s prijatými závermi daňových orgánov konštatoval, že žalobca nepreukázal realnosť uskutočnenia zdaniteľných obchodov, z ktorých uplatňoval odpočítanie dane.

K žalobcom vytýkanému nesprávnemu postupu a nerešpektovaniu zásad daňového konania krajský súd uviedol, že neboli zistené také vady v konaní daňových orgánov, ktoré by mali za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia. Tvrdené upreté právo zúčastniť sa pri výsluchu svedka by podľa krajského súdu muselo mať vplyv na samotné rozhodnutie vo veci. Vzhľadom na okolnosti predmetnej veci, na personálnu prepojenosť obchodných spoločností, krajský súd nepovažoval výsluch svedka konateľa dodávateľa žalobcu za kľúčový dôkaz. Odvolávajúci sa na ust. § 24 ods. 2 až 4 daňového poriadku poukázal na to, že daňový poriadok neukladá povinnosť správcovi dane za každých okolností a v každej veci vykonať dokazovanie výsluchom svedkov a zároveň dôvodil tvrdením správcu dane, že nepristúpil k samotnému výsluchu svedka, a od konateľa dodávateľa žalobcu požadoval len predloženie relevantných dôkazov k preukázaniu formy obchodovania so žalobcom.

Keďže žalobca v žalobe neuvádzal, čo konkrétne zo „svedeckej výpovede“ bolo použité ako dôkaz pri rozhodovaní a spôsobilo nezákonnosť rozhodnutí daňových orgánov a čo by bolo iné, pokiaľ by nedošlo k ním tvrdenej procesnej vade v konaní daňového úradu, krajský súd podporil svoje rozhodnutie prijatým záverom z rozhodovacej praxe súdov, že sudy nezrušujú rozhodnutia správnych orgánov z dôvodu procesných väd v správnom konaní len preto, aby sa zopakoval proces pred správnym orgánom, ak je zrejmé, že ani nové konanie nemôže prívodiť priaznivejšie rozhodnutie pre účastníka konania.

O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 250k ods. 1 OSP a neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal.

**S** *Žalobca podal proti rozsudku krajského súdu v zákonom stanovenej lehote odvolanie z dôvodov podľa § 205 ods. 2 písm. d) a f) OSP domáhajúc sa, aby odvolací súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že žalobe vyhovie, alebo alternatívne zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a rozhodnutie. Súčasne žiadal priznať náhradu trov konania.*

Nesúhlasil s názorom krajského súdu a zdôraznil, že daňový úrad porušil § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, podľa ktorého má kontrolovaný daňový subjekt právo klásť predvolaným svedkom otázky pri ústnom pojednávaní, keď ho neinformoval o plánovanom výsluchu svedka konateľa R., s. r. o., pána M. J., ktorý bol zrealizovaný na ústnom pojednávaní 27. mája 2013.

Žalobca namietal tvrdenie žalovaného, že v danom prípade nešlo o vypočutie svedka, nakoľko k prípadnej konfrontácii – vypočutiu konateľa spoločnosti ako svedka by zamestnanci správcu dane pristúpili po získaní dôkazov a vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že by išlo o rozdielne vyjadrenia. Podotkol, že daňový poriadok nepozná inštitút konfrontácie, ako to tvrdí žalovaný v napadnutom rozhodnutí.

Mal za to, že žalovaný si sám odporuje, keď tvrdí, že konateľ spoločnosti R., s. r. o., nebol vypočutý ako svedok, ale konateľa spoločnosti p., s. r. o. pána M. Z. správca dane predvolal ako svedka, a dokonca aj o plánovanom výsluchu svedka upovedomil žalobcu. V tejto súvislosti dodal, že kým konateľ jedného dodávateľa žalobcu nevstupuje v pozíciu svedka pri podaní vysvetlení obchodných vzťahov so žalobcom, konateľ ďalšieho dodávateľa žalobcu je už ako svedok predvolaný za účelom podania vysvetlenia obchodných vzťahov so žalobcom.

Krajskému súdu zároveň vytýkal, že sa v napadnutom rozsudku vyhol odpovedi na otázku, či procesný úkon realizovaný daňovým úradom bol alebo nebol výsluchom svedka, pričom podľa jeho názoru sa od odpovede na túto otázku odvíja záver, či daňový úrad mal alebo nemal vopred notifikovať žalobcovi v pozícii daňového subjektu plánovaný výsluch svedka.

Žalobca ďalej namietal porušenie § 3 ods. 9 daňového poriadku, podľa ktorého správca dane dbá na to, aby pri rozhodovaní v skutkovo zhodných prípadoch nevznikali neodôvodnené rozdiely, ktoré videl v tom, že daňový úrad neprípustne zasiahol do zásady zmluvnej autonómie ako základnej zásady uzatvárania obchodno-závazkových vzťahov, v rámci ktorých je uplatňovanie nájomného do daňových výdavkov v podnikateľskej činnosti štandardným pravidlom, ktoré daňové úrady v iných prípadoch akceptujú. Daňový úrad krátil žalobcovi odpočet DPH od spoločnosti R., s. r. o., za nájomné strojov vo výške 1 570 € a z provízií za sprostredkovanie vo výške 472 €. Žalobca uviedol, že má so spoločnosťou R., s. r. o. uzatvorenú nájomnú zmluvu, ktorej predmetom je prenájom strojov a motorových vozidiel a skutočnosť, že ide o spoločnosť, v ktorej je konateľom jeho otec (pričom 100 % spoločníkom je externá tretia osoba) nemá podľa jeho vyjadrenia žiaden dopad na uskutočnenie zdaniteľného obchodu.

Záverom namietal, že odôvodnenie rozhodnutia krajského súdu vyznieva „chaoticky“ a v niektorých častiach aj protirečivo, keď krajský súd uvádza, že zistený skutkový stav nebol namietaný, spochybňovaný ako nesprávny a vzápätí argumentuje, že tvrdenie žalobcu o neúplnom, nedostatočne zistenom skutkovom stave súd nepovažuje za dôvodné. Odôvodnenie rozhodnutia podľa žalobcu postráda akúkoľvek právnu argumentáciu a úvahy, z ktorých pri rozhodovaní krajský súd vychádzal, na základe čoho považoval napadnutý rozsudok za vydaný v rozpore s ustanovením § 157 ods. 2 OSP.

**Žalovaný** sa k odvolaniu žalobcu vyjadril písomným podaním z 20. februára 2015, v ktorom uviedol, že v plnom rozsahu zotrváva na svojom stanovisku považujúc napadnuté rozhodnutie, ako aj rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa za právne správne a zákonné, preto navrhol, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu potvrdil.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok upravujúci v zmysle § 1 písm. a) právomoc a príslušnosť správneho súdu konajúceho a rozhodujúceho v správnom súdnictve a v zmysle § 1 písm. b) konanie a postup správneho súdu, účastníkov konania a ďalších osôb v správnom súdnictve.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konanie podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

**Najvyšší súd Slovenskej republiky** ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, v rozsahu a medziach podaného odvolania (§ 212 ods. 1 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP); odvolanie prejednal bez nariadenia odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 OSP), keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne päť dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 156 ods. 1 a ods. 3 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta a § 211 ods. 2 OSP) a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu je potrebné vyhovieť.

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).

#### Z odôvodnenia:

Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy OSP je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov na 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, či rozhodnutie obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda, či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi, ako aj procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia. V rámci správneho prieskumu, súd teda skúma procesné pochybenie správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá by mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia (§ 250i ods. 3 OSP).

Predmetom preskúmania v prejednávanej veci je rozhodnutie žalovaného č. xxx z 12. júna 2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu B. B. č. yyy z 24. marca 2014 o vyrubení rozdielu DPH žalobcovi vo

výške 13 769,92 €, t. j. nepriznaní nadmerného odpočtu vo výške 6 605,13 € a vyrubení vlastnej daňovej povinnosti na DPH vo výške 7 164,79 €.

Z pripojeného administratívneho spisu žalovaného najvyšší súd zistil, že daňovou kontrolou vykonanou u žalobcu za účelom zistenia oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2012 (výsledkom ktorej bol Protokol č. yyy zo 6. februára 2014) bolo zistené, že daňový subjekt odpočítal daň z pridanej hodnoty v zmysle zoznamu dokladov pre priznanie k DPH, z pokladničných dokladov a z prijatých faktúr, keď v daňovom priznaní uviedol odpočítanie dane celkom v sume 14 588,33 € a nadmerný odpočet v sume 6 605,13 €, pričom odvolávajúci sa na porušenie ustanovenia § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v z. n. p. (ďalej len „zákon o DPH“) správca dane nepriznal uplatnené právo na odpočítanie dane z vyššie popísaných pokladničných dokladov v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, ako aj tam uvedených prijatých faktúr. Žalobca sa k zisteniam uvedeným v Protokole v správcovi dane určenej lehote nevyjadril. Následne správca dane začal vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy a vydal rozhodnutie č. yyy z 24. marca 2014, ktoré bolo žalobou napadnutým rozhodnutím žalovaného č. xxx z 12. júna 2014 potvrdené.

Predmetom súdneho prieskumu bolo posúdenie závere daňových orgánov o nesplnení podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, čo žalobca deklaroval pokladničnými dokladmi:

- výdavkový pokladničný doklad sumárny č. 001/12 z 31. 12. 2012,
- výdavkový pokladničný doklad č. 006/12 z 31. 12. 2012 a dodávateľskými faktúrami:
  - č. 2012/12/112 z 11. 12. 2012, dodávateľ M. trade, s. r. o., L., rezivo – extra rozmery (smrek, prírezy) 25,857 m<sup>3</sup>, základ dane 7 989,81 €, 20 % DPH = 1 597,97 €, celkom 9 587,78 €,
  - č. 2012/394 z 11. 12. 2012, dodávateľ R., s. r. o., B., stredové rezivo, 267,410 m<sup>2</sup>, základ dane 4 679,68 €, 20 % DPH = 935,94 €, celkom 5 615,62 €,
  - č. 2012/396 z 13. 12. 2012, dodávateľ R., s. r. o., B., stredové rezivo, 52,4 m<sup>2</sup> a rezivo „27“ 350,770 m<sup>2</sup>, základ dane 8 546,25 €, 20 % DPH = 1 709,25 €, celkom 10 255,50 €,
  - č. 076/2012 z 21. 12. 2012, dodávateľ p., s. r. o., B., rezivo buk „60“ 49,017 m<sup>3</sup> a rezivo buk „52“ 31,123 m<sup>3</sup>, základ dane 35 847,51 €, 20 % DPH = 7 169,50 €, celkom 43 017,01 €,
  - č. 2012/403 z 28. 12. 2012, dodávateľ R., s. r. o., B., za nájomné podľa zmluvy a podľa potreby – VZV + ÚNC + HON, ťahač SCANIA, náves LC 889YA, ÚPP 100-6, základ dane 7 850 €, 20 % DPH = 1 570 €, celkom 9 420 €,
  - č. 2012/400 z 28. 12. 2012, dodávateľ R., s. r. o., B., za sprostredkovanie obchodnej činnosti, základ dane 2 360 20 €, DPH = 472 €, celkom 2 832 €.

Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vzniká daňová povinnosť.

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. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniiteľného obchodu a tento zdaniiteľný obchod použije zároveň na účely svojho podnikania ako platiteľ.

Keďže podstatou odvolacích, ako aj žalobných námietok žalobcu bolo porušenie procesného postupu správnych orgánov v daňovom konaní spočívajúce v tom, že daňový úrad neinformoval žalobcu o vypočutí konateľa spoločnosti R., s. r. o., B. – pána M. J., o ktorom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. ... z 27. júna 2013 s odôvodnením, že v danom prípade nešlo o vypočutie svedka, nakoľko k prípadnej konfrontácii – vypočutiu konateľa spoločnosti ako svedka by zamestnanci správcu dane pristúpili po získaní dôkazov a vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu a v prípade, že by išlo o rozdielne vyjadrenia, čo je podľa správneho orgánu v danom prípade, keď ide o platiteľov – v postavení otec a syn nepravdepodobné, najvyšší súd pristúpil k posúdeniu, či predmetné procesné porušenie zakladá nezákonnosť preskúmaných rozhodnutí.

Daňový poriadok v § 3 ods. 1 zakotvuje základné zásady daňového konania. Základnou zásadou je zásada zákonnosti, z ktorej vyplýva, že daňové orgány v konaní postupujú podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia pritom záujmy štátu a obcí a zároveň dbajú pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správcu dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

Podľa odseku 4 § 3 daňového poriadku správa daní je verejná okrem úkonov, ktorých povaha to neumožňuje.

Podľa odseku 6 § 3 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

Podľa § 24 ods. 1, 2, 3 a 4 daňového poriadku; daňový subjekt preukazuje:

- skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcu dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správcu dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosť nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správcu dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosť všeobecne známe alebo známe správcu dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správcu dane zisťuje alebo preveruje skutočnosť rozhodujúcu pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

Podľa § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola (ďalej len „kontrolovaný daňový subjekt“), má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázky pri ústnom pojednávaní.

Najvyšší súd po preskúmaní veci v rozsahu odvolacích a žalobných dôvodov dospel k záveru, že správcu dane, ako aj žalovaný v danom prípade nepostupovali v intenciiach citovaných právnych noriem, keď v danom prípade žalobcu o neinformovali o ústnom pojednávaní a vypočutí konateľa spoločnosti R., s. r. o., B. – pána M. J., o ktorom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní č. ... z 27. mája 2013.

Možno konštatovať, že v preskúmanom daňovom konaní bolo zo strany správcu dane porušené právo žalobcu špecifikované v ust. § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku a to byť prítomný na výsluchu svedka. S prihliadnutím na uvedené nemožno akceptovať argumentáciu žalovaného spočívajúcu v bagatelizovaní významu takéhoto procesného porušenia, ale je potrebné považovať za ignorovanie zákonnej požiadavky reálne vytvoriť žalobcovi možnosť na využitie práva účasti na výsluchu svedka a klásť mu otázky.

Výber druhu dôkazného prostriedku je na správcu dane a závisí od otázky, ktorú treba objasniť. Tak isto je na správcu dane, ktoré dôkazy vykoná, pričom nie je viazaný len návrhmi daňových subjektov (§ 24 ods. 2 daňového poriadku). Avšak práve v závislosti od objasňovanej skutočnosti, od jej spôsobilosti vyvrátiť podstatné tvrdenia kontrolovaného daňového subjektu ako i miery ovplyvniť rozhodnutie vo veci, sa zvyšuje miera potrebnej presvedčivosti dôvodov uvádzaných správcu dane ohľadne vykonania alebo nevykonania navrhovaného dôkazu, prípadne voľby druhu dôkazného prostriedku. Aby bola zachovaná v daňovom konaní „rovnosť zbraní“, resp. rovnováha medzi povinnosťou správcu dane čo najúplnejšie zistiť skutkový stav



potrebný na preverenie a určenie dane a zároveň taktiež zachované a rešpektované procesné práva kontrolovaného daňového subjektu vyplývajúce z čl. 46 ods. 1 a čl. 48 ods. 2 ústavy a § 3 v spojení s § 45 daňového poriadku, je potrebné pri voľbe druhu dôkazného prostriedku brať zreteľ na to, čo bude obsahom zistení pri jeho vykonaní, ako i na to, či sa jeho, hoci zákonným vykonaním, neobchádza povinnosť správcu dane umožniť kontrolovanému daňovému subjektu využiť jeho zákonné procesné práva.

Na daňové konanie sa tiež vzťahuje pravidlo, že finančné orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, a preto, ak je v daňovom konaní v rámci dokazovania vykonávaný výsluch svedkov a daňový subjekt nemá možnosť byť prítomný na tomto výsluchu a klásť pri ňom svedkom otázku, sú potom takto získané svedecké výpovede dôkaznými prostriedkami zabezpečenými správcom dane v rozpore so zákonom.

Na účely dokazovania v daňovom konaní je potrebné vykonávať dôkazy bezprostredným spôsobom, aby sa mohol s týmito dôkazmi daňový subjekt bezprostredne oboznámiť a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonávaným dôkazom.

Nápravu v konaní je možné dosiahnuť len zmenou prvostupňového rozsudku a zrušením žalovaných rozhodnutí správnych orgánov oboch stupňov podľa § 250ja ods. 3 prvá veta OSP v spojení s § 250j ods. 2 písm. e) OSP.

O náhrade trov konania rozhodol najvyšší súd podľa § 224 ods. 2 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP s poukazom na § 250k ods. 1 OSP a priznal v súdnom konaní úspešnému žalobcovi náhradu trov konania v zmysle ich vyčíslenia (§ 151 ods. 1 a 5 OSP v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP) v sume **829,21 €**, ktorá suma pozostáva zo sumy **2 x 70 €** za zaplatené súdne poplatky a z náhrady trov právneho zastúpenia, a to z odmeny za **3 úkony** právnej služby vykonané v r. 2014 (príprava a prevzatie veci, podanie žaloby a účasť na pojednávaní), odmena za **1 úkon á 134 €** (základná sadzba tarifnej odmeny vo výške 1/6 z výpočtového základu 804 € vo veciach zastupovania v konaniach podľa piatej časti OSP podľa § 11 ods. prvej vety v spojení s § 1 ods. 3 vyhlášky Ministerstva spravodlivosti SR č. 655/2004 Z. z. o odmenách a náhradách advokátov za poskytovanie právnych služieb v znení účinnom k vykonaniu jednotlivých úkonov, ďalej v texte rozhodnutia len „vyhláška“), **3 režijné paušály** vo výške **á 8,04 €** k úkonom právnej služby (náhrada vo výške 1/100 výpočtového základu podľa § 16 ods. 3 vyhlášky), odmeny za **1 úkon** právnej služby vykonaný v r. 2015 vo výške **139,83 €** (podanie odvolania), **režijný paušál** vo výške **8,39 €** k úkonu právnej služby (náhrada vo výške 1/100 výpočtového základu podľa § 16 ods. 3 vyhlášky).

Trovy právneho zastúpenia boli zvýšené o DPH podľa § 18 ods. 3 vyhlášky v sadzbe 20 %, čiže spolu: (402 + 24,12 + 139,83 + 8,39) + 20 % DPH = 689,21 €.

Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 tretia veta zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### Poznámka:

Podstatou odvolacích, ako aj žalobných námietok žalobcu bolo porušenie procesného postupu správnych orgánov v daňovom konaní spočívajúce v tom, že daňový úrad neinformoval žalobcu o vypočutí konateľa spoločnosti R., s. r. o., B. – pána M. J., o ktorom bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s odôvodnením, že v danom prípade nešlo o vypočutie svedka, nakoľko k prípadnej konfrontácii – vypočutiu konateľa spoločnosti ako svedka by zamestnanci správcu dane pristúpili po získaní dôkazov a vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu, a v prípade, že by išlo o rozdielne vyjadrenia, čo je podľa správneho orgánu v danom prípade, keď ide o o platiteľov – v postavení otec a syn, nepravdepodobné. Najvyšší súd dospel k právnomu záveru, že v preskúvanom daňovom konaní bolo zo strany správcu dane porušené právo žalobcu špecifikované v ust. § 45 ods. 1 písm. e) daňového poriadku, a to byť prítomný na výsluchu svedka. S prihliadnutím na uvedené nemožno akceptovať argumentáciu žalovaného spočívajúcu v bagatelizovaní významu takéhoto procesného porušenia, ale je potrebné považovať za ignorovanie zákonnej požiadavky reálne vytvoril žalobcovi možnosť na využitie práva účasti na výsluchu svedka a klásť mu otázky.

36.

### Skutkové dôvody odvolania

§ 13 ods. 8 a 9 a § 72 ods. 4 a 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok)

**Prvostupňový správny orgán nie je oprávnený skúmať skutkové dôvody odvolania, ale iba formálne náležitosti odvolania, t. j. či odvolanie obsahuje zákonom predpísané náležitosti (formálne náležitosti), ale neprináleží mu skúmať skutkové náležitosti a tvrdenia odvolateľa okrem prípadu, ak je oprávnený v rámci autoremedúry odvolaniu vyhovieť a svoje rozhodnutie zmeniť.**

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8 Sžf 35/2015  
z 28. septembra 2017

#### Skutkový stav:

**S** Krajský súd v B. napadnutým rozsudkom č. k. XXX z 5. februára 2015 podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol ako nedôvodnú žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 910 zo 14. marca 2014, ktorým tento oznámil žalobcovi podľa § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“), že jeho podanie odvolania proti rozhodnutiu o uložení pokuty č. 910 z 26. novembra 2013 považuje za nepodané, a to z dôvodu, že žalobca napriek jeho výzve v plnom rozsahu nevyhoviel doplneniu podaného odvolania.

Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že žalobcom podané odvolanie voči prvostupňovému rozhodnutiu z 26. novembra 2013, ako aj jeho doplnenie z 30. januára 2014 nie je možné považovať za riadne podané odvolanie spĺňajúce náležitosti podľa ust. § 13 a § 72 zákona č. 563/2009 Z. z. V tomto prípade bol teda, podľa názoru krajského súdu, postup žalovaného správny, keď tento postupoval podľa ust. § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z. a vyzval daňový subjekt na doplnenie písomného odvolania o zákonom požadované náležitosti. Vzhľadom na to, že žalobca odvolanie požadovaným spôsobom nedoplnil je možné jeho odvolanie považovať za nepodané. O trovách konania bolo rozhodnuté podľa ust. § 250k ods. 1 OSP tak, že neúspešnému žalobcovi súd ich náhradu nepriznal.

**S** *Žalobca podal proti rozsudku krajského súdu prostredníctvom právneho zástupcu včas odvolanie, navrhujúc, aby odvolací súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že návrhu žalobcu v plnom rozsahu vyhovie, eventuálne aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil súdu prvého stupňa na ďalšie konanie.*

Podľa žalobcu rozhodnutie súdu prvého stupňa v spojení s napadnutým rozhodnutím žalovaného predstavuje odopretie práva na spravodlivý proces zakotvenom v Ústave Slovenskej republiky, ide o *denegatio iustitiae* v tom najprirrodzenejšom slova zmysle. Meritom podanej žaloby žalobcu je, či bola napadnutá výzva (rozhodnutie) žalovaného úradu na doplnenie odvolania v správnom konaní zákonná, alebo nie. Podľa žalobcu touto otázkou sa však súd prvého stupňa nijakým spôsobom nezaoberal a z odôvodnenia napadnutého rozsudku nie je nijakým spôsobom zrejmé, či ju v zmysle jej obsahu požadoval za zákonnú, alebo nie. Napadnutým rozsudkom súd prvého stupňa zamietol žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 910 zo 14. marca 2014 tvrdiac bez patričného logického zdôvodnenia, že podľa jeho názoru postupoval žalovaný správne.

Podľa žalobcu postupom súdu prvého stupňa sa žalobcovi odňala možnosť konať pred súdom [odvolací dôvod v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. a) OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. f) OSP] a súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav [odvolací dôvod v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. a) OSP v spojení s § 221 ods. 1 písm. h) OSP], konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci [odvolací dôvod v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. b) OSP], súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam [odvolací dôvod v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. d) OSP], a rozhodnutie súdu prvého stupňa vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci [odvolací dôvod v zmysle ust. § 205 ods. 2 písm. f) OSP].

Žalobca poukázal, že v odvolaní namietal porušenie s príslušnými článkami Ústavy Slovenskej republiky tvrdiac, že napriek uvedenej skutočnosti zaslal predmetnú nezákonnú výzvu, kde mu súd uložil povinnosť doplniť ním podané odvolanie o rozpor s právnymi predpismi, dôkazmi preukazujúcimi odôvodnenosť odvolania, hoci podľa § 13 a § 72 ods. 4, písm. d) zákona č. 563/2009 Z. z., ak

sa v odvolaní namieta len rozpor správnymi predpismi, nie je dôvod na preukazovanie akýchkoľvek skutkových, resp. listinných dôkazov.

Aj napriek tejto skutočnosti žalobca výzve žalovaného vyhovel a opätovne v určenej lehote konkretizoval tie ustanovenia právnych predpisov ktorých rozpor v odvolaní namietame a zároveň uviedol žalovanému, že zákon č. 563/2009 Z. z. vylučuje v tomto prípade predkladanie listinných alebo iných skutkových dôkazov.

Žalovaný zaslal žalobcovi oznámenie, kde bez ďalšieho len uviedol, že nakoľko sme jeho výzve nevyhoveli a na naše odvolanie sa hľadí ako na nepodané. Svoje rozhodnutie nijakým spôsobom neodôvodnil, ani neuviedol, v akých konkrétnych skutočnostiach žalobca jeho výzve nevyhoveli.

**S** *Žalovaný namietal, že súd prvého stupňa svoje rozhodnutie riadne neodôvodnil, z napadnutého rozhodnutia nie je zrejmé, prečo sa v tomto prípade nemá použiť dvojinstančnosť rozhodovania daňových orgánov. Súd prvého stupňa sa v odôvodnení napadnutého rozhodnutia nevysporiadal s jeho návrhom na prerušenie konania a žiadosťou o preskúmanie súladu ust. § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z. s Ústavou SR Ústavným súdom Slovenskej republiky, resp. o jeho návrhu vôbec nerozhodoval (ani ho nepotvrdil, ani ho nezamietol). Žalobca preto považuje rozhodnutie súdu prvého stupňa za arbitrárne a nepreskúmateľné. Z odôvodnenia napádaného rozhodnutia nie je možné zistiť, akými úvahami sa súd I. stupňa riadil pri rozhodovaní o zákonnosti rozhodnutia žalovaného a o dôvodoch nepodania jeho odvolania, resp. nevyhovenia výzve na jeho doplnenie.*

Žalovaný poukázal na konštantnú judikatúru Ústavného súdu, že mu takýmto postupom bola zo strany súdu I. stupňa odňatá možnosť konať pred súdom (napr. Uznesenie NS SR z 27. septembra 2012, sp. zn. 7 So/18/2011), nakoľko napádané rozhodnutie zrozmiteľne nedáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany. Takýmto postupom súdu prvého stupňa bolo porušené jeho právo na spravodlivé konanie podľa článku 46 ods. 1 Ústavy SR a bola mu tým odňatá možnosť konať pred súdom (napr. uznesenie NS SR sp. zn. 1 Sžd 29/2011). Podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva, ako aj Ústavného súdu Slovenskej republiky vyplýva, že základné právo podľa čl. 46 ods. 1 ústavy, ako aj právo podľa čl. 6 Dohovoru o ochrane ľudských práv a slobôd v sebe zahŕňajú aj právo na „rovnosť zbraní“, kontradiktórnosť konania a odôvodnenie rozhodnutia (napr. rozhodnutie Ústavného súdu SR, II. ÚS 383/06). Obsah práva na spravodlivý súdny proces spočíva aj v relevantnom konaní súdov a iných orgánov Slovenskej republiky, ktoré nemá byť v rozpore s procesnými zásadami, a nemá porušovať ústavnoprávne princípy (napríklad rozhodnutie Ústavného súdu SR, II. ÚS 85/06).

Medzi tieto práva, ako základná zásada spravodlivého súdneho konania, patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Táto jednoznačne vyplýva aj z ustálenej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (ďalej len „ESLP“). Judikatúra ESLP alebo tunaj-

ších súdov síce nevyžaduje, aby bola daná podrobná odpoveď na každý argument procesnej strany (teda aj na taký, ktorý je pre rozhodnutie bezvýznamný), avšak ak ide o argument, ktorý je pre rozhodnutie kruciálny, vyžaduje sa špecifická odpoveď práve na tento argument (napr. rozhodnutie ESĽP vo veci Ruiz Torija c/a Španielsko z 9. decembra 1994, alebo Higgins c/a Francúzsko z 19. februára 1998).

Samotné odôvodnenie napadnutého rozsudku súdu prvého stupňa neobsahuje výsledok, ktorý by odôvodňoval jeho záver, t. j., že žalovaný bol právomocný v uvedenej veci konať a rozhodnúť spôsobom, ako to urobil.

Súd prvého stupňa zjavne nesprávne vyhodnotil skutkové okolnosti (obsah a dôvody nášho odvolania a jeho doplnenie po výzve Daňového úradu) a aplikoval nesprávne právne predpisy (predpis týkajúci sa nezákonnej výnimky z dvojinstančnosti konania), resp. nesprávne právne vec posúdil.

Zároveň si žalobca uplatnil trovy prvostupňového a odvolacieho konania, ktoré mal vyčísliť do 3 dní od vyhlásenia rozhodnutia.

Žalovaný sa vyjadril k odvolaniu, ktorý popísal podrobne skutkový stav a uviedol, že vzhľadom na to, že ani doplnené odvolanie nepredstavovalo podklad pre rozhodovanie druhostupňového orgánu a tým nespĺňalo požadovanú náležitosť podľa § 72 ods. 4 písm. c) zákona č. 563/2009 Z. z., vydal Daňový úrad B. oznámenie č. 9102304/5/975909/2014 zo 14. marca 2014 podľa § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z.

Žalovaný uviedol, že sa pridrižiava svojho vyjadrenia č. 9100100/5/2602192/2014 z 5. júna 2014, a keďže nastali žiadne iné skutočnosti na strane žalovaného, ktoré by jeho rozhodnutie zmenili, má za to, že uvedené vyjadrenie je relevantné a predložený administratívny spis je postačujúci na správne rozhodnutie v danej veci.

Vzhľadom na uvedené skutočnosti navrhol, aby Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok Krajského súdu v B. z 5. februára 2015, č. k. XXX v celom rozsahu potvrdil.

#### Z odôvodnenia:

► Podľa ust. § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z., ak má podanie nedostatky, pre ktoré nie je spôsobilé na prerokovanie, výzve príslušný orgán daňový subjekt, aby ich podľa jeho pokynu a v určenej lehote odstránil. Súčasne ho poučí o následkoch spojených s ich neodstránením.

► Podľa § 13 ods. 9 zákona č. 563/2009 Z. z., ak daňový subjekt nedostatky podania v požadovanom rozsahu odstráni v lehote určenej príslušným orgánom, považuje sa takéto podanie za podané bez nedostatkov v deň pôvodného konania. Ak daňový subjekt výzve príslušného orgánu nevyhoví v plnom rozsahu a v určenej lehote, považuje sa toto podanie za nepodané a príslušný orgán túto skutočnosť oznámi daňovému subjektu.

► Podľa § 72 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. odvolanie musí obsahovať okrem náležitostí podľa § 13 aj označenie prvostupňového orgánu, číslo rozhodnutia, proti ktorému odvolanie smeruje, dôvody podania odvolania, dôkazy preukazujúce odôvodnenosť odvolania, ak

sa v odvolaní nenamieta len rozpor s právnymi predpismi, ak je to možné, daňový subjekt preloží aj listinné dôkazy, navrhované zmeny alebo zrušenie napadnutého rozhodnutia.

► Podľa § 74 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ak odvolanie neobsahuje zákonom predpísané náležitosti, prvostupňový orgán postupuje podľa § 13 ods. 8 a 9, pričom lehota na odstránenie nedostatkov odvolania nesmie byť kratšia ako 15 dní.

Podľa názoru odvolacieho súdu v danom prípade odvolanie žalobcu spĺňalo všetky zákonom predpísané formálne náležitosti podľa ust. § 13 a § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z., a preto nebol dôvod na postup žalovaného podľa § 13 ods. 8 zákona č. 563/2009 Z. z..

Odvolací súd poukazuje na skutočnosť, že prvostupňový správny orgán nie je oprávnený skúmať skutkové dôvody odvolania, ale len formálne náležitosti odvolania, t. j. či odvolanie obsahuje zákonom predpísané náležitosti podľa § 72 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. (formálne náležitosti), ale neprináleží mu skúmať skutkové náležitosti a tvrdenia odvolateľa okrem prípadu, ak je oprávnený v rámci autoremedúry odvolaniu vyhovieť a svoje rozhodnutie zmeniť. Inak je prvostupňový správny orgán povinný odvolanie postúpiť odvolaciemu orgánu, ktorý je oprávnený preskúmať v rámci odvolacieho konania skutkové dôvody podaného odvolania, vyhodnotiť odvolacie dôvody a o odvolaní rozhodnúť.

V danom prípade tak žalovaný nepostupoval, a preto bolo na mieste jeho rozhodnutie zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie. Úlohou žalovaného bude následne vec predložiť odvolaciemu orgánu na rozhodnutie.

Keďže odvolací súd zistil, že krajský súd a žalovaný rozhodol v rozpore s ust. § 13 ods. 8 a 9 ako aj § 72 ods. 4 zákona o správe daní, dospel odvolací súd k záveru, že s poukazom na § 250j ods. 1 písm. a) OSP je potrebné rozsudok súdu prvého stupňa zmeniť tak, že rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie.

O trovách konania rozhodol Najvyšší súd SR podľa § 250k ods. 1 OSP v spojení § 224 ods. 1, s § 246c ods. 1 a s § 151 ods. 1 OSP tak, že žalobcovi ich náhradu priznal, pretože bol v tomto konaní úspešný.

#### Poznámka:

*Preskúmanie rozhodnutí správnych orgánov vydaných v prvom stupni v zásade takmer vždy podlieha prieskum odvolacím orgánom. Výnimku môže ustanoviť právny predpis, pričom právny predpis v danom prípade oprávňuje skúmať len formálne náležitosti odvolania účastníka konania. Účelom odvolacieho konania je posúdiť zákonnosť, vecnú správnosť a argumentačnú dostatočnosť rozhodnutia prvostupňového správneho orgánu, t. j. či rozhodol v súlade so zákonom, na základe dostatočne zisteného skutkového stavu a či sa argumentačne v rozhodnutí vysporiadal so všetkými relevantnými dôkazmi, námietkami a návrhmi účastníka konania.*

*Skutkové dôvody odvolania je v rámci dvojinstančnosti konania oprávnený preskúmať a vyhodnotiť v rámci odvolacieho konania iba nadriadený (odvolací) správny orgán. Inak ide o odňatie spravodlivosti.*

## SPOTREBNÉ DANE

37.

**Objektívna zodpovednosť fyzickej osoby za porušenie colných predpisov**

§ 11 ods. 2 písm. a), § 12 ods. 2 písm. a) a § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov

Podľa § 11 ods. 2 písm. a) a § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. vzniká daňová povinnosť daňovému subjektu ex lege. Predmetné ustanovenia colného zákona nerozlišujú či ide o podnikateľa alebo iba o fyzickú osobu, preto nemá význam v danej veci rozlišovať či je žalobkyňa podnikateľka alebo nie. Ide o objektívnu zodpovednosť, kde stačí ak sa u určitej osoby nájdu tabakové výrobky a táto osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade so zákonom.

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 5 Sžf 23/2015  
z 20. apríla 2017

**Skutkový stav:****I.**

**S** 1. Krajský súd v B. B. (ďalej „krajský súd“) napadnutým rozsudkom z a m i e t o l žalobu podľa § 250j ods. 1 písm. d) OSP a zároveň náhradu trov konania žalobkyňi nepriznal podľa § 250k OSP, keďže žalobkyňa nebola v konaní úspešná.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd po zhrnutí skutkového stavu veci okrem iného uviedol k námietke žalobkyne ohľadom toho, že samotná skutočnosť, že boli nájdené tabakové výrobky vo vozidle patriacej konkrétnej osobe, nestačí na to, aby bolo konštatované, že tabakové výrobky sa našli u tejto osoby, že takáto argumentácia žalobkyne nie je súladná so znením § 11 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. o spotrebnej dani z tabakových výrobkov v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon č. 106/2004 Z. z.“), nevychádza z dikcie zákona a nie je ani jeho výkladom, ale ho mení a dopĺňa. Naopak, vzťah osoby k u nej nájdeným výrobkom, ktorých pôvod alebo spôsob nadobudnutia nevie preukázať, je právne irelevantný. Podstatné je, kde boli tabakové výrobky nájdené, miesto umiestnenia tabakových výrobkov a dispozičný vzťah osoby k tomuto miestu, či už ide o hnutelnú vec, odev, batôžina, vozidlo, loď atď. alebo nehnuteľnú vec. Slovné spojenie „osoba u ktorej boli nájdené“ nepripúšťa žiadny iný výklad ako ten, ktorý vychádza z významu tohto slovného spojenia a to, že výrobky boli nájdené v dispozičnej sfére danej osoby. Platiteľom dane pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. je osoba, u ktorej sa našli tabakové výrobky bez ohľadu na

to, či s nimi nakladala ako s vlastnými. To znamená, každá osoba, u ktorej sa tabakové výrobky nájdu, teda aj tá, ktorej nájdené výrobky nepatria, avšak len v prípade, že nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov. Krajský súd uvádza, že nebolo sporné, že tabak bol nájdený v zaparkovanom uzamknutom aute žalobkyne, pričom sa v ňom nenachádzala žiadna iná osoba. V takejto situácii nemá žiadny právny význam, že žalobkyňa, ktorá nebola prítomná pri tom, ako boli výrobky v jej aute zistené, bola vypočítaná až jeden mesiac po tejto udalosti. Krajský súd k námietke žalobkyne ohľadom toho, že o tabaku nič nevie a autom nedisponovala v deň zistenia tabakových výrobkov uvádza, že svoje tvrdenia v správnom konaní ničím nepreukazovala a ani nepreukázala a preto žalovaný správne právne vec posúdil a žalobkyňu posúdil ako platiteľku spotrebnej dane z tabakových výrobkov, ktoré boli u nej nájdené, a ktorých pôvod alebo aspoň spôsob nadobudnutia nevedela preukázať.

3. V závere krajský súd uvádza, že žalovaný vec správne právne posúdil a vyčerpávajúco svoje rozhodnutie odôvodnil.

**II.**

**S** 4. Žalobkyňa podala proti tomuto rozsudku včas odvolať a navrhla napadnutý rozsudok zrušiť a vrátiť vec súdu I. stupňa na nové konanie a rozhodnutie z dôvodov, že účastníkovi konania sa postupom súdu odňala možnosť konať pred súdom a súd prvého stupňa nesprávne vec právne posúdil tým, že nepoužil správne ustanovenie právneho predpisu a nedostatočne zistil skutkový stav.

5. Žalobkyňa uvádza, že nie je osobou u ktorej sa našli tabakové výrobky, pretože boli nájdené v odstavenom aute, s ktorým v čase nájdenia tabakových výrobkov nedisponovala, a preto ani logický, gramatický a ani systematický výklad zákona nedovoľuje záver, že žalobkyňa je osoba, ktorá by mala byť platiteľkou dane. Tým, že krajský súd prijal takýto záver, odňal žalobkyňi možnosť konať pred súdom a dospel k nesprávnemu právnemu výkladu. Žalobkyňa opakovane tvrdí, že nemá žiadny vzťah k zistenému tovaru a zo zákona vyplýva, že musí byť zistený subjekt, u ktorého sa takýto tovar nachádza a použitie zistenia, že sa tovar nachádzal u žalobkyne, ktorý mal najbližší vzťah k tovaru bez toho, žeby žalobkyňa k nemu mala akýkoľvek vôľový vzťah je nesprávne, a je len domnienkou, ktorú nie je možné ničím právne podložiť.

6. Žalobkyňa má za to, že ustanovenie § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. pripúšťa rôzny výklad a je nejasné a neurčité, a to nemôže byť na ťarchu adresáta právnej normy. Žalobkyňa ešte poukazuje na to, že keď krajský súd prijal záver, že platiteľom spotrebnej dane je každá osoba, u ktorej sa tabak nájde, a teda aj tá, ktorej výrobky nepatria, vždy sa to vzťahuje na osobu a nie na najbližšiu osobu, ktorá mala najmenšiu potenciálnu dispozičnú moc nad tovarom.

**III.**

**S** 7. Žalovaný sa vyjadril k odvolaniu žalobkyne a má za to, že skutkové a právne okolnosti daňového prípadu uvádzané žalobkyňou v odvolaní predstavujú opakované tvrdenia, ku ktorým žalovaný vyjadroval už v predchádzajúcich daňových konaniach a v konkrétnom súdnom spore,

v podobe písomných rozhodnutí, vyjadrení, resp. priamo na súdnom pojednávaní vo veci a preto žalovaný žiada Najvyšší súd SR, aby rozsudok krajského súdu v celom rozsahu potvrdil.

#### IV.

**S** 8. Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP, § 246c ods. 1 prvá veta OSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu a z dôvodov uvedených v odvolaní, bez odvolacieho pojednávania (§ 250ja ods. 2 prvá veta OSP) a po tom, ako bolo oznámené verejné vyhlásenie rozhodnutia na úradnej tabuli najvyššieho súdu a na jeho internetovej stránke [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk), najmenej päť dní vopred, rozsudok verejne vyhlásil (§ 156 ods. 1, 3 OSP) a dospel k záveru, že rozsudok krajského súdu je vecne správny.

#### Z odôvodnenia:

▶ 9. Podľa § 244 ods. 1 OSP v správnom súdnictve preskúmajú sudy na základe žalôb alebo opravných prostriedkov zákonnosť rozhodnutí a postupov orgánov verejnej správy.

▶ 10. Podľa § 244 ods. 1 OSP súd v intenciách preskúma aj zákonnosť postupu správneho orgánu, ktorým sa vo všeobecnosti rozumie aktívna činnosť správneho orgánu podľa procesných a hmotnoprávných noriem, ktorou realizuje právomoc stanovenú zákonmi.

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

▶ 12. Podľa § 219 ods. 1 OSP daňová povinnosť vzniká aj dňom a) zistenia tabakových výrobkov, ktoré sa nachádzajú alebo sa nachádzali u osoby, ak táto osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade s týmto zákonom, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými.

▶ 13. Podľa § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. platiteľ dane pri vzniku daňovej povinnosti podľa § 11 ods. 2 je osoba, ktorá a) nevie preukázať v súlade s týmto zákonom pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov u nej zistených, ktoré sa u nej nachádzajú alebo sa nachádzali, a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými.

▶ 14. Podľa § 13 ods. 3 zákona č. 106/2004 Z. z. platiteľ dane neuvedený v odseku 2 je povinný podať colnému úradu daňové priznanie najneskôr do troch pracovných dní nasledujúcich po dni vzniku daňovej povinnosti a v rovnakej lehote zaplatiť daň, ak tento zákon neustanovuje inak.

▶ 15. Podľa § 48 ods. 1 písm. a) zákona č. 536/2009 Z. z. správca dane zistí základ dane a určí daň podľa pomôcok, ak daňový subjekt a) nepodá daňové priznanie ani na výzvu správcu dane.

16. Predmetom súdneho prieskumu je rozhodnutie žalovaného č. 1100902/560802/2013/CI z 11. apríla 2014, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Colného úradu Banská Bystrica č. 1095164/1/505721/2013

z 22. októbra 2013, v ktorom určil žalobkyni daň vo výške 72 050,94 € podľa § 48 ods. 2 a ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., pričom daňová povinnosť vznikla podľa § 11 ods. 2 písm. a) v spojení s § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z.

17. Najvyšší súd SR stotožňujúc sa s odôvodnením napadnutého rozhodnutia krajského súdu, na zdôraznenie jeho správnosti považuje za vhodné doplniť skutočnosti ohľadom námietky žalobkyne, v zmysle ktorej sa nepovažuje za osobu, ktorej vznikla daňová povinnosť, nepovažuje sa za osobu u ktorej boli nájdené tabakové výrobky, že nemá žiaden vzťah k predmetným tabakovým výrobkom a § 12 ods. 2 písm. a) zákona 106/2004 Z. z. považuje za pripúšťajúci rôzny výklad a je nejasný a neurčitý.

18. Najvyšší súd uvádza, že žalobkyňa nemusí mať žiaden vzťah k predmetným tabakovým výrobkom, pretože dikcia ustanovenia § 12 ods. 2 písm. a) zákona 106/2004 Z. z. je zrozumiteľná a dostatočne jasná a vo vyjadrení zákonodarcu „a to bez ohľadu na to, či nakladá alebo nakladala s tabakovými výrobkami ako vlastnými“ je jasne daný úmysel zákonodarcu vylúčiť možnosť liberácie od daňovej povinnosti tým, že by daňový subjekt nenakladal s tabakovými výrobkami ako vlastnými, čo znamená, že či má daňový subjekt určitý vzťah k tabakovým výrobkom je právne bezvýznamné a preto námietky žalobkyne ohľadom absencie jej vzťahu k tabakovým výrobkom sú irelevantné.

19. Žalobkyňa uvádza, že nie je osobou u ktorej sa našli tabakové výrobky, pretože vozidlo bolo odstavené a nedisponovala s ním v čase nájdenia tabakových výrobkov. Najvyšší súd k tomu uvádza, že je nepodstatné, či sa tabakové výrobky nájdu v hnutelnej veci alebo nehnuteľnej veci v dispozičnej sfére žalobkyne. Pod dispozičnou sférou možno rozumieť čo najširšie možné ovládanie danej veci, čomu zodpovedá aj vyjadrenie zákonodarcu „zistenia tabakových výrobkov, ktoré sa nachádzajú alebo sa nachádzali u osoby.“ Najširšie možné ovládanie veci je nielen vlastníctvo veci, ale možno pod to zahrnúť aj držbu veci.

20. K tomu Najvyšší súd poukazuje na svoju predošlú rozhodovaciu prax a uvádza, že pojem *držba tabakových výrobkov obsahovo zodpovedá akejkoľvek faktickej moci nad vecou, bez skúmania či držiteľ s vecou nakladá ako s vlastnou. Ide o objektívny stav. V občianskoprávných vzťahoch sa táto situácia nazýva „detencia“. V správnom súdnictve nie je možné zamieňať význam pojmu „držba“ veci podľa zákona o spotrebnej dani z tabakových výrobkov s „držbou“ veci podľa Občianskeho zákonníka. Napriek rovnakému názvu ide obsahovo o rozličné pojmy práva (3 Sžf 1/2007).*

21. Vzhľadom na zistený skutkový stav je nepochybné, že tabakové výrobky sa našli vo vozidle, ktoré patrí žalobkyni a je nepodstatné, že predmetné vozidlo bolo odstavené a uzamknuté a v čase nájdenia tabakových výrobkov s ním žalobkyňa nedisponovala. Možno prísť k opačnému záveru, že žalobkyňa plne disponovala s vozidlom ako vlastníčka, pretože využila svoje vlastnícke oprávnenia a vypožičala vozidlo.

22. Treba uviesť, že v zmysle § 11 ods. 2 písm. a) a § 12 ods. 2 písm. a) zákona č. 106/2004 Z. z. vzniká daňová povinnosť daňovému subjektu *ex lege*, t. j. automaticky zo zákona ak sú naplnené podmienky v predmetných ustanoveniach. **Predmetné ustanovenia colného zákona nerozlišujú či ide o podnikateľa alebo iba o fyzickú osobu**

a preto nemá význam v danej veci rozlišovať či je žalobkyňa podnikateľka alebo nie. Ide o prísnu objektívnu zodpovednosť, kde stačí ak sa u určitej osoby nájdu tabakové výrobky a táto osoba nevie preukázať pôvod alebo spôsob nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade so zákonom. Zákonodarca stanovil jediný liberačný dôvod, aby sa mohol daňový subjekt zbaviť objektívnej zodpovednosti, a to: preukázanie pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade so zákonom. To v správnom konaní a ani v súdnom prieskume žalobkyňa nepreukázala.

23. Po preskúmaní predloženého spisového materiálu a postupu a rozhodnutia krajského súdu odvolací súd dospel k záveru, že krajský súd dostatočne podrobne a presne zistil skutkový stav a vysporiadal sa so všetkými námietkami žalobkyne.

24. Z uvedených dôvodov, s prihliadnutím na všetky individuálne okolnosti daného prípadu, Najvyšší súd SR odvolaniu žalobkyne nevyhovел a rozsudok Krajského súdu v B. B., s ktorým sa stotožnil v celom rozsahu, ako vecne správny podľa § 219 ods. 1 a 2 OSP potvrdil.

25. O trovách konania rozhodol súd podľa § 224 ods. 2, § 246c ods. 1 prvá veta OSP, § 250k ods. 1 OSP a neúspešnej žalobkyne nepriznal náhradu trov konania.

26. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR v pomere hlasov 3 : 0 (§ 3 ods. 9 tretia veta zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

#### Poznámka:

Ide o zaujímavý prípad objektívnej zodpovednosti podľa colného zákona. Colný zákon v otázke povinnosti zaplatiť clo nerozlišuje medzi podnikateľom, alebo nepodnikateľom. Zákonodarca určil jediný liberačný dôvod, aby sa mohol daňový subjekt zbaviť objektívnej zodpovednosti, a to preukázanie pôvodu alebo spôsobu nadobudnutia tabakových výrobkov v súlade so zákonom. To v správnom konaní a ani v súdnom prieskume žalobkyňa nepreukázala. Medzi podnikateľom a nepodnikateľom rozlišuje colný zákon iba pokiaľ ide o otázku zodpovednosti za colný delikt, alebo priestupok. V prípade fyzickej osoby nepodnikateľa ide o priestupok, kde sa rieši otázka zavinenia, t. j. ide o subjektívnu zodpovednosť a v prípade fyzickej osoby podnikateľa a právnickej osoby ide o colný delikt, kde sa otázka zavinenia nerieši, pretože ide o objektívnu zodpovednosť. K tomu pozri aj rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. I Sžf 71/2015 z 1. decembra 2016.

§ 2 písm. p), § 7 ods. 2 písm. a), b), § 8, § 20 zákona č. 250/2007 Z. z. o ochrane spotrebiteľa

§ 17 ods. 3 zákona č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon)

§ 250ja ods. 2, § 250i ods. 3, § 219 ods. 1, 2 Občianskeho súdneho poriadku

**V zákone o ochrane spotrebiteľa sa upravuje predmet a rozsah právnej úpravy najmä ochrana spotrebiteľa vo vzťahu k výrobcovi, dovozcovi, distribútorovi a poskytovateľovi služieb, ako aj úlohy orgánov verejnej správy pri kontrole dodržiavania podmienok ustanovených pri ochrane spotrebiteľa.**

Rozsudok Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 8 Sžo 3/2015  
zo 14. decembra 2016

#### Skutkový stav:

S Krajský súd v B. rozsudkom podľa § 250j ods. 1 Občianskeho súdneho poriadku (ďalej len „OSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného z 3. októbra 2012, ktorým žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie Inšpektorátu Slovenskej obchodnej inšpekcie v P. pre P. kraj z 20. júna 2012 o uložení pokuty žalobcovi vo výške 5 000 € pre porušenie zákazu používania nekalej obchodnej praktiky, ktorá je v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti, a ktorá môže podstatne narušiť ekonomické správanie priemerného spotrebiteľa vo vzťahu k výrobku podľa § 7 ods. 1 v nadväznosti na § 7 ods. 2 písm. a) a b) zákona č. 250/2007 Z. z. o ochrane spotrebiteľa a o zmene zákona Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o ochrane spotrebiteľa“) zistené pri výkone kontrol 21. decembra 2011, 8. februára 2012, 26. marca 2012 a 24. apríla 2012 v prevádzkarni žalobcu P., ul. X. Z., zameraných na prešetrenie spotrebiteľských podnetov evidovaných správnym orgánom pod vo veci nespokojnosti spotrebiteľov s postupom žalobcu pri ich odstúpení od kúpnych zmlúv uzavretých na predvážacej akcii konanej v priestoroch na ul. X. y., P.

Z odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu vyplynul záver, že žalovaný vec po právnej stránke posúdil správne, a teda napadnuté rozhodnutie, ako aj postup žalovaného boli v súlade so zákonom. Uvedol, že ako vyplýva tak zo Zmluvy o fungovaní Európskej únie, ako aj z Charty základných práv Európskej únie a následne množstva smerníc prijatých v tejto oblasti, dôsledná ochrana spotrebiteľov je významnou súčasťou európskeho právneho poriadku. Jej potreba vychádza z faktickej nerovnosti subjektov vstupujúcich do spotrebiteľského právneho vzťahu, kedy sa spotrebiteľ nachádza v znevýhodnenom postavení, pokiaľ ide o vyjednávaciu silu, ako aj o úroveň informovanosti, a táto situácia ho vedie k pristúpeniu na podmienky pripravené vopred predajcom alebo dodávateľom bez toho, aby mohol vplývať na ich obsah (rozsudok Európskeho súdneho dvora z 27. júna 2000, Océano Grupo Editorial a Salvat Editores, C-240/98 až C-244/98, Zb. s. 1 – 4941, bod 25). Tento nerovný stav medzi spotrebite-

## Z INEJ ROZHODOVACEJ ČINNOSTI

38.

### Ochrana spotrebiteľa

Čl. 1 ods. 1, čl. 2, čl. 152 ods. 4 Ústavy Slovenskej republiky

lom a predajcom alebo dodávateľom môže byť kompenzovaný iba pozitívnym zásahom, vonkajším vo vzťahu k samotným účastníkom zmluvy (rozsudok Európskeho súdneho dvora *Océano Grupo Editorial a Salvat Editores*, bod 27). Ako spoločný znak právnych noriem upravujúcich spotrebiteľské vzťahy tak možno ustáliť snahu po vyrovnaní faktickej nerovnosti vyjednávacích pozícií formou právneho obmedzenia autonómie vôle účastníkov spotrebiteľských vzťahov.

Ohľadom vzťahov regulovaných zákonom č. 108/2000 Z. z. o ochrane spotrebiteľa pri podomovom predaji a zásielkovom predaji (ďalej len „zákon č. 108/2000 Z. z.“), resp. Smernicou č. 85/577/EHS z 20. decembra 1985 uviedol, že ich špecifikom je, ako vyplýva aj z preambuly uvedenej smernice (ktorá síce nie je právne záväzná, avšak ako autentický výklad zmyslu a účelu smernice, resp. pre eurokonformný výklad vnútroštátneho práva, je jej dôležitosť nespochybniteľná), že spravidla je to predajca, ktorý začína zmluvné vyjednávanie, na ktoré je spotrebiteľ nepripravený alebo ktoré neočakáva; keďže spotrebiteľ je často neschopný porovnať kvalitu a cenu ponuky s inými ponukami; keďže všeobecne existuje prvok prekvapenia nie iba pri zmluvách uzatvorených na prahu dverí, ale tiež aj pri iných formách zmlúv uzatváraných predajcom mimo jeho prevádzkových priestorov. Zdôraznil, že práve táto charakteristika, nie formálne označenie prevádzkarne, resp. jej zápis v živnostenskom registri je následne deliacim kritériom, pri naplnení ktorého je potrebné aplikovať zákon č. 108/2000 Z. z., ktorý implementoval Smernicu č. 85/577/EHS. Mal za to, že v prípade žalobcu bolo uvedené v plnom rozsahu naplnené, keď to bol žalobca, kto aktívne pozýval spotrebiteľov na prezentáciu tovaru bez toho, že by títo akýmkoľvek spôsobom v predchádzajúcom časovom období prejavili o uvedené záujem, pričom sa spotrebiteľia následne dostavili do jeho priestorov a kúpne zmluvy uzatvárali priamo na prezentačnej akcii bez toho, aby mali v danom čase možnosť porovnať kvalitu a cenu produktov ponúkaných žalobcom a inými predávajúcimi. Práve vzhľadom na túto situáciu, keď spotrebiteľ bez vlastného prvotného popudu po tom, čo je presvedčaný o kvalitách istého výrobku bez toho, aby mal možnosť porovnať tento s inými obdobnými výrobkami, uzatvára zmluvu, bolo potrebné zabezpečiť ochranu spotrebiteľa tak, že mu bude priznané právo odstúpiť v sedemdňovej lehote od zmluvy.

V tejto súvislosti považoval za potrebné poukázať na vymedzenie pojmu prevádzkareň, keď samotný zákon č. 455/1991 Zb. o živnostenskom podnikaní (živnostenský zákon) v znení neskorších predpisov definuje prevádzkareň jednak pozitívne, keď uvádza, čo je prevádzkarňou, t. j. je ňou priestor, v ktorom sa prevádzkuje živnosť, ale tiež negatívne, teda vymedzuje aj prípady priestorov, ktoré sa za prevádzkareň považovať nemôžu. Ide okrem iného o priestory súvisiace s prevádzkovaním živnosti, ktoré sú následne deklaratórnym spôsobom vymedzené v § 17 ods. 3 živnostenského zákona, a medzi ktoré patria, napr. tiež výstavné priestory a vzorkové predajne. Z administratívneho spisu žalovaného zistil, že spotrebiteľia uzavreli kúpnu zmluvu so žalobcom v jeho priestoroch na prezentácii jeho výrobkov, pričom takéto prezentácie v daných priestoroch žalobca organizuje pravidelne. Z uvedeného potom súdu vyplýva, že

priestory žalobcu na ul. X. Z. v P. bez ohľadu na ich zápis v živnostenskom registri možno považovať za „vzorkovú predajňu“, ktorá teda nemôže byť prevádzkarňou, keďže naplňa hmotnoprávne znaky priestoru súvisiaceho s prevádzkovaním živnosti. Uvedené priestory teda nie sú prevádzkarňou žalobcu, a preto nie je dôvod spochybňovať aplikáciu zákona č. 250/2007 Z. z. na uvedený prípad.

Napriek tomu, že vyššie uvedené samo o sebe pokladal za dostatočný dôvod na odmietnutie argumentácie žalobcu, týkajúcej sa aplikácie zákona č. 108/2000 Z. z., súd prvého stupňa ešte poznamenal, že vymedzenie podomového predaja ako predaja tovaru alebo poskytovania služieb na základe zmluvy uzavretej medzi predávajúcim a spotrebiteľom, najmä pri akcii organizovanej predávajúcim mimo miesta prevádzkarne alebo mimo trhového miesta, by aplikovaním výkladu žalobcu stratilo svoj zmysel, keďže pre predajcu by stačilo akékoľvek predváždzacie priestory zapísať do živnostenského registra ako prevádzkareň, čím by sa vyhol aplikácii zákona č. 108/2000 Z. z., a teda aj povinnostiam z uvedeného zákona mu vyplývajúcim. V takomto výklade by následne absentovala tiež eurokonformita, keď európsky legislatívce sám do okruhu pôsobnosti Smernice č. 85/577/EHS zahrnul tiež zmluvy, pri ktorých predajca poskytuje spotrebiteľovi tovar alebo služby počas exkurzie organizovanej predajcom mimo jeho prevádzkových priestorov. Potom vzhľadom aj na významné a nezastupiteľné miesto ochrany spotrebiteľa v európskom právnom systéme možno len veľmi ťažko predpokladať, že by európskemu legislatívcovi postačovalo na vylúčenie spod pôsobnosti smernice formálne označenie za prevádzkareň bez skúmania naplnenia jej hmotnoprávnych znakov.

Vo vzťahu k tvrdeniu žalobcu, že posudzovanie splnenia podmienok prevádzkarne je nad rámec zákonnej kompetencie žalovaného, nakoľko kontrolu povinností vyplývajúcich zo živnostenského zákona vykonáva živnostenský úrad, poukázal na skutočnosť, že v danej veci nešlo o kontrolu povinností vyplývajúcich zo živnostenského zákona, ale o výkon kontroly nad dodržiavaním zákona č. 250/2007 Z. z., keď tu právomoc žalovanému priznáva § 20 cit. zákona. Posúdenie hmotnoprávnej povahy priestorov žalobcu označených za prevádzkareň bolo nevyhnutné pre naplnenie úlohy, ktorú žalovanému pri ochrane spotrebiteľa určil zákon. Preto súd prvého stupňa zdôraznil, že ak zákon zveril správnejmu orgánu úlohy, ktoré má plniť, musí byť zároveň nadaný právomocami na ich naplnenie. V tejto otázke sa stotožnil s názorom Nejvyššího správného soudu České republiky (ďalej len „NSS ČR“), ktorý konštatoval, že pri vymedzení právomoci správnych orgánov je nutné trvať na ústavnej požiadavke, aby tieto boli dostatočne určené a stanovené zákonom, keď výnimky z tohto pravidla platia len pre tzv. implicitné právomoci, teda také, ktoré síce týmto spôsobom nie sú zakotvené, ale sú nevyhnutné na riadne uplatňovanie iných – ústavne predpísaným spôsobom zakotvených právomocí, bez existencie ktorých by tieto iné právomoci nemohli byť riadne uplatňované. Pričom implicitné právomoci sú obsahovo vymedzené tak, že sa striktné držia ústavne legitímneho účelu, na realizáciu ktorého sú uplatňované (pozri rozsudok NSS ČR č. k. 7 Afs 111/2009 – 64 z 25. novembra 2009). Preto dospel k záveru, že žalob-

ca ako orgán dozoru nad dodržiavaním povinností určených zákonom o ochrane spotrebiteľa mal právomoc posudzovať povahu predmetných priestorov.

Pokiaľ sa žalobca odvolával na Smernicu č. 2011/83/EÚ, v prvom rade krajský súd poukázal na skutočnosť, že pre preskúmanú vec v rozhodnom čase ešte neuplynula lehota na transpozíciu tejto smernice pre členské štáty, avšak aj z nej je zrejmé, poukazujúc na ustanovenie čl. 2 ods. 8 písm. d) Smernice, že za zmluvu uzavretú mimo prevádzkových priestorov sa považuje okrem iného tiež každá zmluva uzavretá počas zjazdu usporiadaného obchodníkom s cieľom alebo účinkom propagácie a predaja tovaru alebo služieb spotrebiteľovi. Aj v tomto smere je teda argumentácia žalobcu neprijateľná, pretože v danom prípade išlo o takýto druh zmlúv.

Aj v otázke lehoty na odstúpenie od zmluvy sa súd prvého stupňa stotožnil s právnym názorom žalovaného, keď vyslovil, že žiaden právny predpis ani ustanovenie § 8 zákona č. 108/2000 Z. z., neustanovuje začiatok plynutia lehoty na odstúpenie spotrebiteľa od kúpnej zmluvy uzavretej podľa predmetného zákona. Zákonom stanovený je iba koniec lehoty, v ktorej môže spotrebiteľ od zmluvy odstúpiť. Táto sa síce končí siedmym pracovným dňom odo dňa prevzatia tovaru, z uvedeného však nijak nevyplýva, že by sa začínala až dodaním tovaru. Takéto obmedzenie nielenže nezodpovedá textu zákona, ale ani jeho cieľu a podstate ochrany spotrebiteľa pri podomovom predaji, keďže špecifikom podomového predaja je práve nepripravenosť spotrebiteľa na zmluvné vyjednávanie a jeho nemožnosť porovnať v okamihu uzatvárania zmluvy kvalitu, resp. cenu ponúkaného výrobku (prípadne služby) s konkurenčnými výrobkami (službami), čo pre spotrebiteľa predstavuje nevýhodu, ktorá môže byť odstránená už pred dodaním tovaru, preto ani z hľadiska výkladu teleologického nie je dôvod tvrdiť, že spotrebiteľ môže od zmluvy uzavretej pri podomovom predaji odstúpiť až po prevzatí tovaru. Napokon dodal, že ani zo skutočnosti, že § 8 zákona č. 108/2000 Z. z. vo svojich odsekoch 2 a 3 ustanovuje postup pri vrátení tovaru predávajúcemu nevyplýva, že by spotrebiteľ mohol od zmluvy odstúpiť až po prevzatí tovaru, nakoľko uvedené ustanovenia iba stanovujú postup, ktorý je potrebné dodržať v prípade, že spotrebiteľ odstupujúci od zmluvy už tovar prevzal.

Rovnako tak nepovažoval za dôvodné tvrdenia žalobcu o nepreskúmateľnosti napadnutých rozhodnutí. Žalovaný v konaní vychádzal z podnetov spotrebiteľov, ktoré boli v rozhodnutiach špecifikované, pričom s ich obsahom bol samotný žalobca oboznámený pri výkone kontrol uskutočnených inšpektormi. Vo svojom rozhodnutí popísal priebeh a spôsob konania žalobcu, pričom vychádzal zo zistení zdokumentovaných v inšpekčných záznamoch. Správne orgány v oboch stupňoch uviedli skutočnosti, ktoré boli podkladom pre rozhodnutie, akými úvahami boli vedené pri hodnotení veci a čo použili ako správnu úvahu pri použití právnych predpisov, na základe ktorých rozhodovali, ako sa vyrovnali s námietkami účastníka konania k podkladom rozhodnutia. Súd prvého stupňa taktiež poznamenal, že skutočne nie je namieste posudzovať použitie nekalej obchodnej praktiky vo vzťahu k počtu zmlúv, v ktorých boli tieto použité. Už jediné konanie napĺňajúce znaky podľa § 7 ods. 2 zákona č. 250/2007 Z. z. je nekalou obchodnou

praktikou. Zákon o ochrane spotrebiteľa vo svojom § 2 písm. p) totiž obchodnú praktikú vymedzuje ako konanie, opomenutie konania, spôsob správania alebo vyjadrovania, obchodnú komunikáciu vrátane reklamy a marketingu predávajúceho, priamo spojené s propagáciou, ponukou, predajom a dodaním výrobku spotrebiteľovi. Neuvádza, že by malo ísť o konanie či opomenutie konania opakované. Takúto obchodnú praktikú je potom potrebné považovať za nekalú, ak je v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti a zároveň podstatne narušuje alebo môže podstatne narušiť ekonomické správanie priemerného spotrebiteľa vo vzťahu k výrobku alebo službe, ku ktorému sa dostane alebo ktorému je adresovaná. Konštatoval, že v prípade žalobcu je následne zrejmé, že konal v rozpore s požiadavkou odbornej starostlivosti, keď nielenže nesplnil svoju zákonnú povinnosť informovať spotrebiteľa o jeho práve na odstúpenie od zmluvy, ale takýto jeho úkon odstúpenia od zmluvy ani neakceptoval. Mal za nespochybniteľné, že takéto správanie môže podstatne narušiť ekonomické správanie priemerného spotrebiteľa, preto vyslovil, že žalovaný správne kvalifikoval povahu konania žalobcu v prejednávacom prípade ako porušenie zákazu používania nekalej obchodnej praktiky.

**S** Žalobca podal proti rozsudku krajského súdu prostredníctvom právneho zástupcu včas odvolanie z dôvodov uvedených v § 205 ods. 2 písm. a), b), d) a f) OSP a žiadal, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok podľa § 220 OSP zmenil tak, že žalobe vyhovie a súčasne žalobcovi prizná plnú náhradu trov prvostupňového, ako aj odvolacieho konania. Alternatívne navrhol napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa v zmysle § 221 OSP zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie a rozhodnutie. Namietal, že súd prvého stupňa dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, jeho rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, ako aj, že konanie má inú vadu, ktorá mohla mať za následok nesprávne rozhodnutie vo veci. Rovnako tak namietal, že napadnutý rozsudok súdu prvého stupňa nie je dostatočne odôvodnený, nakoľko žalobcovi nie sú vyčerpávajúco známe všetky skutočnosti, na podklade ktorých mohol súd jeho žalobe vyhovieť.

Následne súdu prvého stupňa vyčítal, že sa nedostatočne vysporiadal s argumentáciou žalobcu poukazujúcou na znenie zákona č. 108/2000 Z. z. Žalobca uviedol, že podomový predaj je vo vnútroštátnom právnom poriadku Slovenskej republiky definovaný v § 5 zákona č. 108/2000 Z. z. Tento zákon aj keď príkladom, avšak ukázkovo definuje, čo možno považovať za podomový predaj. Dôležitý je už samotný nadpis „Zmluvy uzavreté mimo miesta podnikania“, teda už samotný jazykový výklad predpokladá, že ide o zmluvy uzatvárané mimo miesta pôsobnosti predávajúceho. Ak si žalovaný aj súd prvého stupňa toto jasné znenie zákona vysvetľujú inak, tým, že podstatou nie je fakt, kde je zmluva uzatváraná, ale za akých okolností je uzatváraná, ide podľa žalobcu o výklad, ktorý je v rozpore s kontextom tohto zákona a v neposlednom rade porušením ústavného práva žalobcu na slobodný výkon podnikania a nedôvodným a nezákonným zásahom do jeho činnosti spôsobom, ktorý nemá oporu v zákone. Ďalej uviedol, že nevrhá, že jediným kritériom na posudzovanie aplikácie



zákona č. 108/2000 Z. z. je len formálny zápis priestoru do živnostenského registra, ale poukázal aj na to, že ide o priestor, kde fakticky podniká, kde svoju živnosť prevádzkuje a kde poskytuje svoje služby spotrebiteľom, ide teda o miesto jeho pôsobnosti, kde spotrebiteľ príde za účelom nákupu. Zároveň namietal nesprávnosť tvrdenia, že ak by aj miestnosť vyzerala ako „vzorková predajňa“, táto skutočnosť niečo mení na podstate tohto predaja, teda na tom, že spotrebiteľ príde k predávajúcemu na miesto, kde ho musí obvykle vnímať ako miesto jeho predaja. V tomto konštatoval nepreskúmateľnosť rozhodnutia tak súdu, ako aj žalovaného. Mal za to, že na posúdenie prípadu ako podomového predaja musia byť a aj v zákone č. 108/2000 Z. z. boli stanovené jasné pravidlá nepripúšťajúce rozdielny výklad, čo bol zjavne aj smer slovenského zákonodarcu pri formulovaní tohto zákona. Krajský súd sa nijako nevyšporiadal so skutočnosťou, prečo by v posudzovaných prípadoch troch kúpnych zmlúv spotrebiteľov nimi uzavretých v riadnej v živnostenskom registri zapísanej prevádzkarni žalobcu, malo ísť o podomový predaj.

Vo vzťahu k otázke odstúpenia od zmluvy namietal nesprávnosť záveru súdu prvého stupňa, ktorý sa stotožnil so žalovaným, že žiaden právny predpis ani § 8 zákona č. 108/2000 Z. z. neustanovuje začiatok plynutia lehoty na odstúpenie spotrebiteľa od kúpnej zmluvy. Uviedol, že ak teda zákon neustanovuje začiatok plynutia lehoty, je otázne prečo neobsahuje slová „najneskôr“ ... „do siedmich pracovných dní“. Dodal, že ak v ods. 2 a 3 cit. zákonného ustanovenia je postup pri vrátení tovaru v prípade, ak spotrebiteľ odstupujúci od zmluvy už tovar prevzal, práve toto je dôkazom o potrebe prevzatia tovaru.

Rovnako tak súdu prvého stupňa vyčítal, že vo vzťahu k namietanej nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného sa tento odvoláva na zistenia nevyplývajúce z inšpekčných záznamov. Mal za to, že pokuta bola žalobcovi udelená iba na základe tvrdenia spotrebiteľa uvedeného v podnete, ktoré však nebolo podložené faktami.

V závere poukázal na ustálenú judikatúru (IV. ÚS 115/03, III. ÚS 209/04, II. ÚS 383/06, I. ÚS 46/05, II. ÚS 76/07 obdobne Kraska v. Švajčiarsko) v súvislosti s odňatím možnosti konať pred súdom.

Žalovaný v písomnom vyjadrení k obsahu odvolania žalobcu navrhol, aby Najvyšší súd Slovenskej republiky napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil, nakoľko sa plne stotožnil s jeho závermi a tieto považoval za správne a v dostatočnej miere odôvodnené. Uviedol, že naďalej trvá na svojich vyjadreniach prezentovaných jednak vo svojom druhostupňovom rozhodnutí, ktorým zamietol odvolanie žalobcu, ako aj vo vyjadrení k žalobe z 28. marca 2013. Čo sa týka argumentácie žalobcu, mal za to, že v odvolaní nie sú uvedené žiadne relevantné skutočnosti, ktoré by spochybňovali jednak druhostupňové rozhodnutie vydané v správnom konaní, ako aj rozsudok krajského súdu. Žalovaný s poukazom na rozsudok krajského súdu uviedol, že tento obsahuje jednak právnu argumentáciu žalobcu, ako aj právne zdôvodnenie veci žalovaným, pričom krajský súd uvedené vyhodnotil a stotožnil sa s právnym záverom žalovaného tak, že v danom prípade nešlo o podomový predaj a žalobca mal na tento aplikovať príslušné ustanovenia zákona č. 108/2000 Z. z. v prípade odstúpenia od zmluvy spotrebiteľom.

Poznamenal, že pri zhodnotení kontrolami presne a spoľahlivo zisteného skutkového stavu a jeho porovnaní so stavom právnym za účelom ustálenia charakteru účastníkom konania realizovaného predaja výrobkov vychádzal zo zákona o ochrane spotrebiteľa, zákona č. 108/2000 Z. z., Smernice č. 85/577/EHS a živnostenského zákona s dôrazom na účel a cieľ týchto právnych predpisov, ako aj z príslušnej judikatúry.

Mal za to, že odvolanie voči rozsudku krajského súdu nebolo podané odôvodnene, keďže krajský súd sa v rámci súdneho konania (prieskumu) žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného riadne vyšporiadal so všetkými relevantnými námietkami žalobcu a svoje rozhodnutie odôvodnil racionálnym zhodnotením skutkového stavu vo vzťahu k vykonanému dokazovaniu a postupu žalovaného správneho orgánu s prihliadnutím na relevantné hmotnoprávne a procesné ustanovenia právnych predpisov. Odôvodnenie krajského súdu je logické, jasné a zrozumiteľné, ktoré nie je rozporné so zákonom.

**S** Najvyšší súd SR ako súd odvolací (§ 10 ods. 2 OSP) preskúmal rozsudok krajského súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo a dospel k záveru, že odvolaniu žalobcu nemožno priznať úspech. Rozhodol bez nariadenia odvolacieho pojednávania podľa ustanovenia § 250ja ods. 2 OSP s tým, že deň 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). Rozsudok bol verejne vyhlásený 14. decembra 2016 (§ 156 ods. 1 a 3 OSP).

#### Z odôvodnenia:

Predmetom odvolacieho konania v preskúmvanej veci bol rozsudok krajského súdu, ktorým súd prvého stupňa zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného správneho orgánu v spojení s rozhodnutím správneho orgánu prvého stupňa a následne ich zrušenia. Žalovaný preskúmvaným rozhodnutím zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa, ktorým prvostupňový správny orgán uložil žalobcovi pokutu vo výške 5 000 € za porušenie zákazu používania nekalej obchodnej praktiky, ktorá je v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti, a ktorá môže podstatne narušiť ekonomické správanie priemerného spotrebiteľa vo vzťahu k výrobku podľa § 7 ods. 1 v nadväznosti na § 7 ods. 2 písm. a) a b) zákona o ochrane spotrebiteľa zistené pri výkone kontrol 21. decembra 2011, 8. februára 2012, 26. marca 2012 a 24. apríla 2012 v prevádzkarni žalobcu P., ul. X. Z. zameraných na prešetrovanie spotrebiteľských podnetov evidovaných správnym orgánom vo veci nespokojnosti spotrebiteľov s postupom žalobcu pri ich odstúpení od kúpnych zmlúv uzavretých na predvážzacej akcii konanej v priestoroch na ul. X. Z., P.

Predmetom preskúmvacieho konania v danej veci je rozhodnutie a postup žalovaného správneho orgánu, ktorým rozhodnutím žalovaný rozhodol s konečnou platnosťou o uložení sankcie žalobcovi za porušenie povinností podľa ustanovení zákona o ochrane spotrebiteľa.

Najvyšší súd dáva do pozornosti, že úlohou súdu pri preskúvaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správ-

neho orgánu podľa piatej časti druhej hlavy Občianskeho súdneho poriadku (upravujúcej rozhodovanie o žalobách proti rozhodnutiam a postupom správnych orgánov § 247 a nasl. OSP) je posudzovať, či správny orgán príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov na vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkom 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 predchádzajúcemu 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 OSP).

Podľa § 246c ods. 1 prvá veta OSP na 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 OSP 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** po vyhodnotení odvolacích dôvodov vo vzťahu k napadnutému rozsudku krajského súdu a vo vzťahu k obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu v zmysle § 219 ods. 2 OSP konštatuje, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov vo veci samej spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem uvedených v odôvodnení napadnutého rozsudku krajského súdu, ktoré vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Odvolací súd považuje právne posúdenie preskúmvanej veci krajským súdom za správne a súladné so zákonom. Vzhľadom na to, aby Najvyšší súd SR v preskúmvanej veci nadbytočne neopakoval pre účastníkov známe skutočnosti spolu s právnymi závermi krajského súdu, sa vo svojom odôvodnení obmedzil len na skonštatovanie správnosti dôvodov napadnutého rozhodnutia.

Odvolací súd na základe skutkových zistení vyplývajúcich zo spisového materiálu krajského súdu, súčasť ktorého tvoril administratívny spis, mal v danej veci preukázať, že orgány dozoru sankcionovali žalobcu za porušenie povinnosti ustanovenej v § 7 ods. 1, 2 písm. a), b) zákona o ochrane spotrebiteľa, keď žalobca pri odstúpení od kúpnych zmlúv uzavretých na predvádzacej akcii konanej v priestoroch žalobcu postupoval v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti, čím podstatne narušil alebo mohol podstatne narušiť ekonomické správanie spotrebiteľa vo vzťahu k službe, ktoré konanie zákonodarca považuje za nekalú obchodnú praktiku [§ 7 ods. 2 písm. a), b)], ktorú zákonodarca zakazuje (§ 7 ods. 1).

Podľa Čl. 1 ods. 1 prvá veta Ústavy Slovenskej republiky (ďalej len „ústava“) Slovenská republika je zvrchovaný, demokratický a právny štát.

Podľa Čl. 2 ods. 2 ústavy štátne orgány môžu konať iba na základe ústavy, v jej medziach a v rozsahu a spôsobom, ktorý ustanoví zákon.

Podľa Čl. 152 ods. 4 ústavy výklad a uplatňovanie ústavných zákonov, zákonov a ostatných všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s touto ústavou. Z uvedeného článku ústavy vyplýva, že výklad a uplatňovanie všeobecne záväzných právnych predpisov musí byť v súlade s ústavou. Vplyvom ústavy dochádza k vsunutiu jej obsahovo-hodnotových vlastností do všeobecných pojmov zákona tak, aby bol zabezpečený ústavný konformný výklad. Požiadavka na ústavnú konformnú aplikáciu a výklad zákona je súčasťou zákonosti rozhodnutia ako individuálneho správneho aktu. Práve tu je ťažisko činnosti správneho súdnictva, pretože dikcia zákona nemôže byť interpretovaná izolovane, mimo zmyslu a účelu zákona, cieľa právnej regulácie, ktorý zákon sleduje. Orgány štátu realizujú svoju rozhodovaciu právomoc sú pri výkone svojej moci povinné postupovať v zmysle Čl. 2 ods. 2 ústavy, s prihliadnutím na to, že súčasne sú viazané aj právnou úpravou obsiahnutou v medzinárodných zmluvách, ktorými je Slovenská republika viazaná (Čl. 7 Ústavy Slovenskej republiky) a po vstupe Slovenskej republiky do Európskeho spoločenstva, Európskej únie postupovať tiež v súlade s právne záväznými predpismi Európskeho spoločenstva a Európskej únie.

Odvolací súd v danej veci zistil, že spor o zákonnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného medzi účastníkmi konania v preskúmvacom konaní spočíva práve v ústavnej konformnosti výkladu právnej úpravy ustanovujúcej v § 7 ods. 1, 2 písm. a), b) zákona č. 250/2007 Z. z. zákaz predávajúceho vykonávať obchodnú praktiku nekalu, za ktorú zákonodarca považuje konanie v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti, a konanie, ktorým sa podstatne narušuje alebo môže podstatne narušiť ekonomické správanie priemerného spotrebiteľa vo vzťahu k výrobku alebo službe, ku ktorému sa dostane alebo ktorému je adresovaná, alebo priemerného člena skupiny, ak je obchodná praktika orientovaná na určitú skupinu spotrebiteľov.

Zákonodarca v zákone o ochrane spotrebiteľa upravuje práva spotrebiteľov a povinnosti výrobcov, predávajúcich, dovozcov a dodávateľov, pôsobnosť orgánov verejnej správy v oblasti ochrany spotrebiteľa, postavenie právnických osôb založených alebo zriadených na ochranu spotrebiteľa (ďalej len „združenie“). Tento zákon sa vzťahuje na predaj výrobkov a poskytovanie služieb, ak k plneniu dochádza na území Slovenskej republiky alebo ak plnenie súvisí s podnikaním na území Slovenskej republiky (§ 1 ods. 1, 2 zákona o ochrane spotrebiteľa).

Podľa § 7 ods. 1, 2, písm. a), b) zákona o ochrane spotrebiteľa nekalé obchodné praktiky sú zakázané.

Obchodná praktika sa považuje za nekalú, ak a) je v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti, b) podstatne narušuje alebo môže podstatne narušiť ekonomické správanie priemerného spotrebiteľa vo vzťahu k výrobku alebo službe, ku ktorému sa dostane alebo ktorému je adresovaná, alebo priemerného člena skupiny, ak je

obchodná praktika orientovaná na určitú skupinu spotrebiteľov.

Podľa § 24 ods. 1 zákona o ochrane spotrebiteľa za porušenie povinností ustanovených týmto zákonom alebo právne záväznými aktmi Európskej únie v oblasti ochrany spotrebiteľa uloží orgán dozoru výrobcovi, predávajúcemu, dovozcovi alebo dodávateľovi alebo osobe uvedenej v § 26 pokutu do 2 000 000 Sk; za opakované porušenie povinnosti počas 12 mesiacov uloží pokutu do 5 000 000 Sk.

Podľa § 5 ods. 1 písm. a) zákona č. 108/2000 Z. z. podmnohový predaj je predaj tovaru alebo poskytovanie služieb na základe zmluvy uzavretej medzi predávajúcim a spotrebiteľom, najmä pri akcii organizovanej predávajúcim mimo miesta prevádzkarne alebo mimo trhového miesta.

Podľa § 7 ods. 1 písm. d) zákona č. 108/2000 Z. z. predávajúci je povinný okrem všeobecných podmienok predaja a podmienok prevádzkovania živnosti splniť tieto povinnosti: písomne upozorniť spotrebiteľa najneskôr pri uzavretí zmluvy na jeho právo písomne odstúpiť od zmluvy do siedmich pracovných dní odo dňa prevzatia tovaru alebo uzavretia zmluvy o poskytnutí služby a uviesť meno a adresu alebo názov a sídlo osoby, u ktorej môže toto právo uplatniť.

Podľa § 8 ods. 1 zákona č. 108/2000 Z. z., spotrebiteľ je oprávnený bez uvedenia dôvodu odstúpiť od zmluvy v lehote podľa § 7 ods. 1 písm. d). Odstúpením spotrebiteľa od zmluvy sa zmluva od začiatku zrušuje.

Zákonodarca v zákone o ochrane spotrebiteľa upravuje predmet a rozsah právnej úpravy najmä ochranu spotrebiteľa vo vzťahu k výrobcovi, dovozcovi, distribútorovi a poskytovateľovi služieb, ako aj úlohy orgánov verejnej správy pri kontrole dodržiavania podmienok ustanovených pri ochrane spotrebiteľa. Zákon sa vzťahuje nielen na ochranu pred nebezpečnými výrobkami a službami, ktoré môžu spôsobiť ohrozenie zdravia a života a ohrozenie ekonomických záujmov spotrebiteľa, ale na všetky výrobky alebo služby, ktoré dodávateľ, predajca ponúka kupujúcemu na predaj, alebo poskytovateľ služby poskytuje spotrebiteľovi. Zákonodarca v jednotlivých ustanoveniach uvedeného zákona jednoznačne špecifikuje práva spotrebiteľa so zvýraznením postupnosti ochrany života a zdravia spotrebiteľa. Povinnosti predávajúceho, resp. poskytovateľa služby vo svojej štruktúre kopírujú práva spotrebiteľa na ochranu pred výrobkami alebo službami, ktoré môžu spôsobiť zásah do právom chránených záujmov spotrebiteľa. Výrobky a služby musia spĺňať zo strany predávajúceho alebo poskytovateľa služby kritériá tak, aby sa dostali ku spotrebiteľovi bez následných komplikácií. Z uvedených dôvodov zákonodarca preto významným spôsobom zákonom o ochrane spotrebiteľa ochraňuje spotrebiteľa, pričom pri uzatváraní spotrebiteľských zmlúv, ich podmienok, platností týchto zmlúv, práv a povinností z nich vyplývajúcich a následkov ich porušení, ako aj práv zo zodpovednosti za vady a práv na náhradu škody odkazuje na právnu úpravu spotrebiteľských zmlúv ustanovenú v právnych normách § 52 až 54 Občianskeho zákonníka. Zákonodarca v uvedenom právnom predpise súčasne charakterizuje dobré mravy pri predaji alebo pri poskytovaní služby, ktoré sú konkretizované všeobec-

ne uznávanými pojmami ako vžitie tradície, morálka, dobromyseľnosť, čestnosť a pod.

Vzhľadom na uvedené odvolací súd zhodne ako súd prvého stupňa považoval námietky žalobcu vzťahujúce sa na nesprávne právne posúdenie veci za nedôvodné.

Zároveň konštatuje, že nie je možné pokladať za opodstatnenú odvoláciu námietku žalobcu, ktorý tvrdil, že súd prvého stupňa sa v napadnutom rozhodnutí s otázkou posúdenia daného prípadu ako podomového predaja dostatočne nevyšporiadal. V nadväznosti na uvedené považuje za potrebné poukázať na to, že k uzavretiu predmetnej kúpnej zmluvy došlo v prevádzkarni žalobcu na ul. X. Y. v P., ktorá je ako prevádzkareň zapísaná v živnostenskom registri. Prevádzkarňou v zmysle § 17 ods. 1 zákona o živnostenskom registri sa rozumie priestor, v ktorom sa prevádzkuje živnosť; nie je ním priestor súvisiaci s prevádzkovaním živnosti, ani technické a technologické zariadenie určené na prevádzkovanie živnosti alebo súvisiace s prevádzkovaním živnosti.

Z preambuly Smernice č. 85/577/EHS, ktorá bola implementovaná do nášho právneho poriadku zákonom o podomovom a zásielkovom predaji, na ktorú poukazoval aj krajský súd, vyplýva, že: „...špeciálnou charakteristikou zmlúv uzatváraných mimo prevádzkových priestorov predajcu je, že spravidla je to predajca, ktorý začína zmluvné vyjednávanie, na ktoré je spotrebiteľ nepripravený, alebo ktoré neočakáva; keďže spotrebiteľ je často neschopný porovnať kvalitu a cenu ponuky s inými ponukami; keďže všeobecne existuje prvok prekvapenia nie iba pri zmluvách uzatvorených na prahu dverí, ale tiež aj pri iných formách zmlúv uzatváraných predajcom mimo jeho prevádzkových priestorov.“

Zámer zákonodarcu vyplýva z dôvodovej správy k zákonu č. 108/2000 Z. z.: „Tradičná schéma vzťahu predávajúci – spotrebiteľ vychádza z myšlienky, že predaj a poskytovanie služieb sa zásadne vykonáva v určitých priestoroch, stacionárnych zariadeniach (prevádzkareň, trhové miesto a pod.) na základe osobného kontaktu predávajúceho a spotrebiteľa.“

Pri zásielkovom a podomovom predaji je táto axióma v opačnom postavení, keď predávajúci, s ohľadom na zabezpečenie odbytu predávaných tovarov a služieb, sám iniciuje kontakt so spotrebiteľom. Obzvlášť je to markantné pri podomovom predaji, kedy samotnému uzatvoreniu zmluvy predchádza ofenzívne konanie predávajúceho, ktorý organizuje prezentáciu tovarov alebo služieb mimo prevádzkarne.

Miestom rokovania je obvykle byt alebo iné miesto, kde predávajúci ponúka tovary alebo služby spotrebiteľovi. V postavení spotrebiteľa sa v týchto prípadoch vyskytuje moment prekvapenia, prejavujúci sa obvykle tým, že spotrebiteľ:

- nie je na rokovanie o kúpno-predajnej zmluve pripravený, s uzatvorením zmluvy vôbec nepočítal,
- často nemá možnosť porovnať kvalitu a cenu ponuky s inými ponukami,
- často je v neistote, kde a u koho si môže uplatniť práva, vyplývajúce zo zmluvy.

Naproti tomu predávajúci vystupuje ako profesionál, ktorý mal možnosť pripraviť sa na takéto stretnutie.“

Ochrana je spotrebiteľom pri týchto zmluvách garantovaná z dôvodu, že spotrebiteľia sa mimo prevádzkových priestorov môžu potenciálne cítiť pod psychologickým tlakom alebo voči nim môže byť využitý moment prekvaenia, bez ohľadu na to, či si spotrebiteľ návštevu predávajúceho vyžiadal alebo nie.

**Najvyšší súd SR** nemohol prihliadnuť ani na odvolaciu námietku žalobcu, spočívajúcu v tvrdení o nesprávnosti záveru súdu prvého stupňa v otázke odstúpenia od zmluvy, nakoľko postup žalobcu pri odstúpení od kúpnych zmlúv v posudzovanom prípade aj podľa názoru odvolacieho súdu možno považovať za postup v rozpore s požiadavkami odbornej starostlivosti žalobcu, ktorý mohol podstatne narušiť ekonomické správanie spotrebiteľa vo vzťahu k uzatvoreniu kúpnej zmluvy, ktoré konanie zákonodarca považuje za nekalú obchodnú praktiku a súčasne ju zakazuje (§ 7 zákona o ochrane spotrebiteľa). Žalovaný preto správne posúdil, že uvedeným skutkom sa žalobca dopustil porušenia právnej povinnosti vyplývajúcej mu z § 7 ods. 1, 2, písm. a), b) zákona o ochrane spotrebiteľa.

Dôvodnou nie je ani odvolacia námietka, týkajúca sa nepreskúmateľnosti rozhodnutia súdu prvého stupňa. Odvolací súd má za to, že napadnutý rozsudok krajského súdu bol dostatočne, riadne a zrozumiteľne odôvodnený a spĺňa všetky zákonné požiadavky. V tejto súvislosti Najvyšší súd Slovenskej republiky dáva do pozornosti napríklad rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. II. ÚS 127/07-21 zo 6. júna 2007, č. k. II. ÚS 251/04-34 z 19. apríla 2007, podľa ktorých právo sťažovateľa na spravodlivý proces zahŕňa aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia, súčasne však ústavný súd konštatuje, že toto právo neznamená, že na každý argument sťažovateľa je súd povinný dať podrobnú odpoveď. Ústavný súd pripomína, že všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia všeobecného súdu, ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia, postačuje na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované právo účastníka na spravodlivé súdne konanie (IV. ÚS 112/05). Najvyšší súd Slovenskej republiky sa s týmto názorom Ústavného súdu Slovenskej republiky v plnej miere stotožnil.

Zároveň poznamenáva, že skutočnosť, že žalobca sa s názorom krajského súdu nestotožňuje sama o sebe na prijatie záveru o zjavnej neodôvodnenosti alebo arbitrárnosti rozsudku krajského súdu nepostačuje. Aj stabilná rozhodovacia činnosť ústavného súdu (II. ÚS 4/94, II. ÚS 3/97, I. ÚS 204/2010) rešpektuje názor, podľa ktorého nemožno právo na súdnu ochranu stotožňovať s procesným úspechom, z čoho vyplýva, že všeobecný súd nemusí rozhodovať v súlade so skutkovým a právnym názorom účastníkov konania vrátane ich dôvodov a námietok.

Odvolací súd sa z uvedených dôvodov stotožnil s právnym záverom krajského súdu, že žaloba nebola podaná dôvodne, keďže žalovaný správny orgán sa v rámci

žalobou napadnutého odvolacieho správneho konania riadne vysporiadal so všetkými relevantnými 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 právnych predpisov. Odvolací súd taktiež odôvodnenie prvostupňového súdu považoval za logické, jasné a zrozumiteľné a nezistil v tomto rozhodnutí žiadny rozpor so zákonom.

Vychádzajúc z uvedených skutočností Najvyšší súd SR napadnutý rozsudok Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S/2605/2012-56 z 22. júla 2014 ako vecne správny potvrdil (§ 219 ods. 1 v spojení s § 246c ods. 1 prvá veta OSP).

O náhrade trov odvolacieho konania rozhodol podľa § 224 ods. 1 v spojení s § 250k ods. 1 OSP, keď neúspešnému žalobcovi ich náhradu nepriznal a žalovanému v tomto konaní náhrada trov konania neprináleží.

Odvolací súd v odvolacom konaní postupoval podľa ustanovení Občianskeho súdneho poriadku, ktorý bol zrušený zákonom č. 160/2015 Z. z. Civilný sporový poriadok (§ 473), ktorý nadobudol účinnosť 1. júla 2016.

Dňom 1. júla 2016 nadobudol účinnosť zákon č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ktorý v § 491 ods. 1 ustanovil, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku predto dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 492 ods. 2 Správneho súdneho poriadku odvolacie konania podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku začaté predto dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov.

V súlade s vyššie uvedenými prechodnými ustanoveniami odvolací súd v predmetnej veci postupoval podľa doterajšieho predpisu, Občianskeho súdneho poriadku.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR 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 1. mája 2011).

#### Poznámka:

*Pri hodnotení dôkazov z hľadiska ich zákonosti správny orgán posudzuje, či dôkazy boli získané a vykonané spôsobom zodpovedajúcim zákonu alebo, či z toho hľadiska je možné vyčítať určité chyby, t. j. či ide o dôkazy zabezpečené v súlade so zákonom alebo ide o dôkazy nezákonné. K dôkazom, ktoré boli získané alebo vykonané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi, nemožno prihliadnuť. Iný postup správneho orgánu by mal za následok, že porušenie všeobecne záväzného predpisu by sa premietlo do skutkového stavu veci, ktorý zistil správny orgán a v konečnom dôsledku aj do rozhodnutia vo veci samej.*

*Ak by správny orgán prihliadol k nezákonným dôkazom a na základe takýchto dôkazov by postavil skutkové zistenia, tak by potom správny orgán správne konanie v predmetnej veci zaťažil chybou, ktorá by mala za následok vecne nesprávne a v konečnom dôsledku aj nezákonné rozhodnutie.*

## EDITORIAL

## Plná jurisdikcia správnych súdov podľa nového Správneho súdneho poriadku

(pokračovanie zo str. 145)

rozšíril kompetencie správneho súdu. Správny súd na základe ním vykonaného dokazovania môže nielen zmeniť výšku sankcie, ale aj druh sankcie a dokonca môže rozhodnúť tak, že upustí od uloženia sankcií bez toho, aby došlo k zmene tej časti napadnutého rozhodnutia alebo opatrenia orgánu verejnej správy, ktorým bola fyzická alebo právnická osoba uznaná za vinnú zo spáchania priestupku, správneho deliktu alebo iného protiprávneho konania. V zmysle § 198 ods. 1 písm. a) SSP správny súd môže na základe ním vykonaného dokazovania na návrh žalobcu rozsudkom zmeniť druh alebo výšku sankcie napriek tomu, že orgán verejnej správy pri uložení sankcie nevybočil zo zákonného rámca správnej úvahy v prípade, ak uložená sankcia je neprimeraná povahe skutku alebo by mala pre žalobcu likvidačný charakter. Ak je žalobcom fyzická alebo právnická osoba, ktorá bola postihnutá napadnutým rozhodnutím alebo opatrením orgánu verejnej správy, potom nemôže byť správnym súdom rozhodnuté v jej neprospech. Ak správny súd chce rozhodnutie orgánu verejnej správy o výške sankcie zmeniť a nahradiť ho vlastným rozhodnutím, musí pre toto rozhodnutie obstať dostatok podkladov (vykonaním nového dokazovania alebo zopakovaním dokazovania, ktoré vykonal správny orgán) a svoje rozhodnutie musí správ-

ny súd náležite odôvodniť (pozri aj Uznesenie Najvyššieho súdu SR z 24. októbra 2012, sp. zn. 4 Sžo 45/2011).

Aj v konaní o žalobách vo veciach zaistenia sa uplatňuje plná jurisdikcia. Správny súd v zmysle § 230 ods. 2 SSP rozsudkom podľa povahy veci

- nariadi žalovanému bezodkladné prepustenie zo zaistenia,
- nariadi žalovanému po vykonanom dokazovaní neodkladné prepustenie žalobcu zo zaistenia a rozhodne o uložení miernejšieho donucovacieho opatrenia žalobcovi podľa osobitného predpisu. Z dôvodovej správy k tomuto ustanoveniu vyplýva nutnosť zavedenia plnej jurisdikcie v správnom súdnictve pri rozhodovaní o žalobách vo veciach zaistenia z judikatúry Súdneho dvora EÚ (Mahdi v. Bulharsko, sp. zn. C-146/14PPU z 5. júna 2014).

Správny súdny poriadok svojimi ustanoveniami nahradil pôvodnú komplikovanú právnu úpravu plnej jurisdikcie. Na otázku, či ide o úspešnú právnu úpravu plnej jurisdikcie v správnom súdnictve, dá odpoveď až rozhodovacia činnosť správnych súdov a judikatúra.

JUDr. Eva Babiaková, CSc.

Najvyšší súd SR

## • ROZHODNUTIA SÚDNEHO DVORA EÚ •

## ROZSUDKY SÚDNEHO DVORA EÚ V OBLASTI PRIAMYCH DANÍ

Súdny dvor Európskej únie v období 11.8.2017 – 10.11.2017 vydal nasledujúce rozsudky k predbežným otázkam týkajúcich sa priamych daní:

Dátum vydania rozsudku	Číslo prípadu	Názov účastníka sporu	Téma
07.09.2017	C-6/16	Eqiom SAS (pôvodne Holcim France SAS), Enka SA/Ministre des Finances et des Comptes publics	Sloboda usadiť sa – smernica 90/435/EHS – čl. 1 ods. 2 – čl. 5 ods. 1 – oslobodenie – dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou nerezidentovi, ktorá je priamo alebo nepriamo vo vlastníctve rezidentov tretích štátov – daňové podvody a úniky a zneužívanie daňového režimu
12.09.2017	C-648/15	Rakúska republika/Spolková republika Nemecko	Čl. 273 ZFEÚ – dvojstranná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia – zdanenie úrokov z prevoditeľných cenných papierov – pojem „pohľadávky s účasťou na zisku“
14.09.2017	C-646/15	Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements/Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs	Priame dane – poručnícky fond – daň z kapitálových výnosov súvisiacich s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde z dôvodu premiestnenia rezidencie správcov do iného členského štátu – okamžitý výber dane – proporionalita
14.09.2017	C-628/15	The Trustees of the BT Pension Scheme/ Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs	Voľný pohyb kapitálu – dôchodkový fond – odmietnutie priznať daňový úver akcionárom, ktorí nepodliehajú dani z príjmov z investícií, v prípade dividend zahraničného pôvodu
19.09.2017	C-552/15	Európska komisia/Írsko	Registračná daň – slobodné poskytovanie služieb – proporionalita

**Rozsudok C-6/16 Egiom SAS (pôvodne Holcim France SAS), Enka SA proti Ministre des Finances et des Comptes publics**

Predmetný rozsudok Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) sa týka výkladu čl. 49 a 63 Zmluvy o fungovaní Európskej únie (ďalej len „ZFEÚ“), a čl. 1 ods. 2 smernice Rady 90/435/EÚ o spoločnom systéme zdaňovania uplatňovanom v prípade materských spoločností a dcérskych spoločností v rozličných členských štátoch (ďalej len „smernica o materských a dcérskych spoločnostiach“). Spor spočíval v tom, že francúzska daňová správa odmietla oslobodiť dividendy vyplácané dcérskou spoločnosťou materskej spoločnosti so sídlom v Európskej únii, ktorú kontrolujú akcionári v tretích štátoch.

Súdny dvor EÚ rozhodol, že čl. 1 ods. 2 smernice o materských a dcérskych spoločnostiach a čl. 49 ZFEÚ bráni takej vnútroštátnej úprave ako je francúzska, ktorá podmieňuje získanie daňovej výhody oslobodenia dividend od zrážkovej dane, tým, aby táto spoločnosť preukázala, že hlavným cieľom alebo jedným z hlavných cieľov tohto reťazca podielov v spoločnostiach nie je získať výhodu z tohto oslobodenia. Súdny dvor ďalej konštatoval, že boj proti daňovým podvodom a únikom nemôže byť dôvodom na obmedzenie slobody usadiť sa.

**Rozsudok C-648/15 Rakúska republika proti Spolkovej republike Nemecko**

Predmetom rozsudku Súdneho dvora EÚ je výklad výrazu „príjem z pohľadávok s účasťou na zisku“ v zmysle čl. 11 ods. 2 Zmluvy medzi Rakúskou republikou a Spolkovou republikou Nemecko o zamedzení dvojitého zdanenia v oblasti dane z príjmu a majetkovej dane (ďalej len „Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia“) v spojitosti so zdanením úrokov z prevoditeľných cenných papierov emitovaných spoločnosťou so sídlom v Spolkovej republike Nemecko, ktoré vlastní spoločnosť so sídlom na území Rakúskej republiky. Z emisných podmienok predmetných cenných papierov vyplýva, že sa budú úročiť fixnou sadzbou vychádzajúcou z ich nominálnej hodnoty. Ich osobitosť spočíva v tom, že výplata úrokov sa zníži, ba dokonca preruší, pokiaľ by z dôvodu vyplatenia úrokov skončila spoločnosť, ktorá je ich emitentom stratou. Príslušné nedoplatky doplatí v čase, keď znova dosiahne zisk. Zmluvné strany sa v predmetnom spore nezhodli na povahe úrokov, ktoré predstavujú príjmy z cenných papierov a na tom, ktorý štát má výlučné právo takýto príjem zdaňovať.

Súdny dvor vo svojom rozsudku konštatoval, že má právomoc rozhodovať v predmetnom spore a že pojem „pohľadávky s účasťou na zisku“ použitý v čl. 11 ods. 2 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia treba vykladať spôsobom zaužívaným v medzinárodnom práve, nie s odkazom na vnútroštátne právo štátu zdroja. Rozhodol, že osobitosť predmetných cenných papierov, kedy úhrada úrokov závisí od dosiahnutia dostatočného účtovného zisku v rovnakom účtovnom období neznamena, že predmetné cenné papiere okrem ročných úrokov dávajú právo na podiel na tomto zisku.

**Rozsudok C-646/15 Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

Rozsudok sa zaoberá výkladom čl. 49, 54, 56 a 63 ZFEÚ v rámci sporu medzi správcami poručníckych fon-

dov a daňovou správou v Spojenom kráľovstve. Podľa vnútroštátneho práva Spojeného kráľovstva sa so správcami poručníckych fondov zaobchádza ako keby boli jednotným a trvalým združením osôb, ako s jedným celkom, a nie ako s jednotlivými osobami, pričom sú takéto osoby povinné platiť daň zo skrytých rezerv súvisiacich s majetkom v poručníckom fonde, ak sa predpokladá, že tento fond premiestnil sídlo svojej správy do iného členského štátu.

Súdny dvor EÚ dospel k záveru, že sa u poručníckych fondov v preskúmvanej veci možno odvolávať na slobodu usadiť sa. Zároveň platí, že okolností, o ktoré ide vo veci samej, taká právna úprava členského štátu, ktorá stanovuje zdanenie skrytých rezerv v súvislosti s majetkom zahrnutým v poručníckom fonde, ak u väčšiny správčov dôjde k presunu rezidencie do iného členského štátu bez možnosti odkladu výberu tejto dane, je v rozpore s touto slobodou. Keďže sporné opatrenie umožňuje iba okamžité splatenie splatnej dane bez možnosti odkladu, ide nad rámec toho, čo je nevyhnutné na dosiahnutie cieľa spočívajúceho v zachovaní rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, a preto nie je primerané a predstavuje neodôvodnené obmedzenie slobody usadiť sa.

**Rozsudok C-628/15 The Trustees of the BT Pension Scheme proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

Predmetný rozsudok sa týka sporu medzi The Trustees of the BT Pension Scheme (dôchodkový fond) a Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Daňová a colná správa Spojeného kráľovstva) vo veci nepriznania nároku na daňový úver (daňového zvýhodnenia) pre akcionárov dôchodkového fondu (Trustees) v prípade dividend zahraničného pôvodu („klasifikovaných ako FID“) od spoločnosti daňového rezidenta v Spojenom kráľovstve. Na základe vnútroštátnej úpravy akcionári dôchodkového fondu (príjemcovia dividend) nemali nárok na daňové úvery v prípade dividend klasifikovaných ako FID (dividend zahraničného pôvodu), avšak v prípade dividend, ktoré dostali mimo režimu FID od spoločností, ktoré boli rezidentmi v Spojenom kráľovstve mali nárok na daňový úver.

Súdny dvor EÚ konštatoval, že právo EÚ vyžaduje, aby vnútroštátne právo členského štátu stanovovalo prostriedky nápravy pre akcionárov, ktorí v takej situácii, o akú ide vo veci samej, dostali dividendy kvalifikované ako „dividendy zo zahraničného výnosu“ bez toho, aby získali daňový úver týkajúci sa uvedených dividend, a aby si títo akcionári mohli uplatniť práva, ktoré im čl. 63 ZFEÚ (zákaz obmedzenia pohybu kapitálu) poskytuje. V tejto súvislosti musí vnútroštátny súd dbať na to, aby takí akcionári, akými sú The Trustees of the BT Pension Scheme, ktorí nepodliehajú dani z príjmov za dividendy a dostali dividendy zo zahraničného výnosu, mali k dispozícii prostriedok nápravy, ktorý na jednej strane bude takej povahy, aby sa zabezpečilo vyplatenie takého daňového úveru, ktorého boli oprávnené osoby neoprávnené zbavené, a to za podmienok, ktoré nie sú menej výhodné ako tie, ktoré sú uplatňované pri rozdeľovaní dividend pochádzajúcich z dividend poberaných od spoločnosti rezidenta v Spojenom kráľovstve a na druhej strane umožní zaručiť účinným spôsobom ochranu práv, ktoré takýmto akcionárom vyplývajú z čl. 63 ZFEÚ.

**Rozsudok C-552/15 Európska komisia proti Írsku**

Rozsudok sa zaoberá súladom registračnej dane na motorové vozidlá s čl. 56 až 62 ZFEÚ (sloboda poskytovania služieb) v rámci sporu medzi Európskou komisiou a Írskom. Rezidentovi Írsku sa v zmysle vnútroštátneho práva ukladá povinnosť zaplatiť pri registrácii motorového vozidla, ktoré si prenajal alebo nadobudol na základe lízingovej zmluvy v inom členskom štáte EÚ, registračnú daň v plnej výške bez zohľadnenia doby používania tohto vozidla na území Írsku a bez toho, aby mal dotknutý rezident nárok na oslobodenie alebo vrátenie, ak vozidlo nie je určené predovšetkým na trvalé používanie na území Írsku.

Súdny dvor EÚ dospel k názoru, že Írsko tým, že ukladá povinnosť vopred zaplatiť daň z registrácie vozidiel v plnej výške zodpovedajúcu konečnej registrácii bez ohľadu na zamýšľanú dobu skutočného používania vo-

zidla v Írsku, ktoré tam bolo dovezené, pričom dočasná doba lízingovej zmluvy alebo prenájmu bola presne určená a vopred známa, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z čl. 56 ZFEÚ. Povinnosť vopred zaplatiť registračnú daň v predmetnom prípade nie je možné odôvodniť cieľom ochrany životného prostredia (t. j. cieľ, ktorý je Súdny dvorom EÚ uznaný za naliehavý dôvod všeobecného záujmu), pretože tento cieľ je dosiahnutý uplatnením daňovej sadzby, ktorá závisí od emisií oxidu uhličitého. Ďalej Súdny dvor EÚ konštatuje, že Írsko si tým, že pri vrátení dane z registrácie vozidiel neupravilo zaplatenie úrokov a ako administratívny poplatok zrážalo sumu 500 € z časti registračnej dane, ktorá sa má vrátiť, nespĺnilo povinnosti, ktoré mu vyplývajú z čl. 56 ZFEÚ, keďže podmienky vrátenia tejto dane prekračujú rámec toho, čo je potrebné a primerané.

*JUDr. Ing. Júlia Balázová a Mgr. Ing. Daniela Janešíková,  
KPMG Slovensko Advisory, k.s.*

## ROZSUDKY SÚDNEHO DVORA EÚ V OBLASTI DPH

Súdny dvor EÚ vydal v 3. štvrtroku 2017 tieto rozsudky k predbežným otázkam týkajúcim sa problematiky DPH:

Dátum vydania rozsudku	Číslo prípadu	Názov účastníka sporu	Téma
6. 7. 2017	C-254/16	Glencore Agriculture Hungary	Nadmerný odpočet DPH – úrok pri oneskorenom vrátení počas daňovej kontroly – predĺženie lehoty na vrátenie – pokuta uložená počas daňovej kontroly
6. 7. 2017	C-392/16	Marcu	Prenesenie daňovej povinnosti – hypotetická povaha prejudiciálnej otázky – neprípustnosť návrhu
13. 7. 2017	C-633/15	London Borough of Ealing	Oslobodenie od DPH – služby úzko súvisiace so športom poskytované verejnoprávnymi neziskovými subjektmi – nebezpečenstvo narušenia hospodárskej súťaže
26. 7. 2017	C-386/16	Toridas	Intrakomunitárne dodanie tovaru – reťazový obchod – úmysel nadobúdateľa ďalej predať kúpený tovar predtým, ako opustí územie prvého členského štátu – spracovanie časti tovaru pred jeho odoslaním
14. 9. 2017	C-132/16	Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments	Odpočítanie DPH – bezodplatné poskytnutie služieb tretej osobe
21. 9. 2017	C-326/15	DNB Banka	Oslobodenie od DPH – služby poskytované nezávislými skupinami osôb svojim členom – uplatniteľnosť v oblasti finančných služieb
21. 9. 2017	C-605/15	Aviva	Oslobodenie od DPH – služby poskytované nezávislými skupinami osôb svojim členom – uplatniteľnosť v oblasti poisťovníctva
21. 9. 2017	C-616/15	Komisia/Nemecko	Oslobodenie od DPH – služby poskytované nezávislými skupinami osôb svojim členom – uplatnenie len na určité povolania
21. 9. 2017	C-441/16	SMS group	Vrátenie DPH pri dovoze tovaru – použitie tovaru na ekonomickú činnosť – vážne riziko neuskutočnenia plnenia na výstupe

**Záver Súdneho dvora EÚ:**

**C-254/16 Glencore Agriculture Hungary Kft., predtým Glencore Grain Hungary Kft.,** proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság

Právo EÚ bráni takej vnútroštátnej právnej úprave, podľa ktorej možno v prípade, že daňový úrad začne daňovú

kontrolu a zdaniteľnej osobe je uložená pokuta z dôvodu, že nespolupracuje:

- oddialiť dátum vrátenia nadmerného odpočtu DPH až dovtedy, kým sa tejto osobe neodovzdá protokol z tejto kontroly, a
- zamietnuť zaplatenie úrokov z omeškania, hoci daňová kontrola trvá príliš dlho a nemožno konštatovať, že by dĺžku jej trvania v celom rozsahu spôsobilo správanie zdaniteľnej osoby.

**C-392/16 Dumitru Marcu** proti Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý predložil Curtea de Apel București (Odvolačný súd Bukurešť, Rumunsko), je neprípustný.

**C-633/15 London Borough of Ealing** proti Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

1. Článok 133 druhý odsek smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH smernica“) sa má vykladať v tom zmysle, že nebráni právnej úprave členského štátu, ktorá podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH verejnoprávny subjektom poskytujúcim služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice, hoci jednak od 1. januára 1989 tento členský štát neuplatňoval DPH na všetky tieto služby a jednak dotknuté služby neboli oslobodené od DPH predtým, než bola uložená povinnosť dodržiavať uvedenú podmienku.
2. Článok 133 druhý odsek DPH smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave, ktorá podmieňuje priznanie oslobodenia od DPH verejnoprávny subjektom poskytujúcim služby úzko súvisiace so športom alebo telesnou výchovou v zmysle článku 132 ods. 1 písm. m) tejto smernice dodržaním podmienky stanovenej v článku 133 prvom odseku písm. d) tejto smernice bez toho, aby túto podmienku uplatnila tiež na iné neziskové subjekty než verejnoprávne subjekty poskytujúce takéto služby.

**C-386/16 „Toridas“ UAB** proti Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos, za účasti: Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija

1. Článok 138 ods. 1 DPH smernice sa má vykladať v tom zmysle, že za daných okolností nie je dodanie tovaru uskutočnené zdaniiteľnou osobou so sídlom v prvom členskom štáte oslobodené od DPH, ak nadobúdateľ, ktorý je registrovaný na účely DPH v druhom členskom štáte, pred uskutočnením tohto dodania informuje dodávateľa, že tovar sa ihneď ďalej predá zdaniiteľnej osobe so sídlom v treťom členskom štáte predtým, ako opustí prvý členský štát a bude prepravený k tretej zdaniiteľnej osobe, za predpokladu, že toto druhé dodanie sa naozaj uskutočnilo a tovar bol prepravený z prvého členského štátu do členského štátu tretej zdaniiteľnej osoby. DPH registrácia prvého nadobúdateľa v inom členskom štáte, ako je členský štát miesta prvého dodania alebo miesta konečného nadobudnutia, nie je kritériom na kvalifikáciu transakcie ako dodania v rámci Spoločenstva, ani sama osebe dostatočným dôkazom o tom, že ide o transakciu v rámci Spoločenstva.
2. Na účely výkladu článku 138 ods. 1 DPH smernice nemá za daných okolností spracovanie tovaru v rámci reťazca dvoch za sebou nasledujúcich dodaní, ktoré sa uskutočnilo na pokyn sprostredkujúceho nadobúdateľa a pred prepravou tovaru do členského štátu konečného nadobúdateľa, vplyv na podmienky prípadného oslobodenia prvého dodania, pokiaľ k tomuto spracovaniu došlo po prvom dodaní.

**C-132/16** Direktor na Direkcija „Obžalvane i danāčno-osiguritelna praktika“ – Sofija proti „Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments“ EOOD

Článok 168 písm. a) DPH smernice sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniiteľná osoba má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za poskytnutie služieb spočívajúcich vo výstavbe alebo rekonštrukcii nehnuteľnosti, ktorej majiteľom je tretia osoba, ktorá bezodplatne získa úžitok z výsledku týchto služieb a využíva ich spolu so zdaniiteľnou osobou na účely svojej ekonomickej činnosti, pokiaľ tieto služby nejdú nad rámec toho, čo je potrebné na to, aby zdaniiteľná osoba uskutočnila svoje zdaniiteľné plnenia na výstupe, a pokiaľ sú náklady na ne zahrnuté do ceny týchto plnení.

**C-326/15 „DNB Banka“ AS** proti Valsts ieņēmumu dienests

Článok 132 ods. 1 písm. f) DPH smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje iba na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia uskutočňujú činnosť vo verejnom záujme uvedenú v článku 132 tejto smernice, a teda na služby poskytnuté skupinou, ktorej členovia vykonávajú ekonomickú činnosť v oblasti finančných služieb, ktorá nepredstavuje takúto činnosť vo verejnom záujme, sa toto oslobodenie od dane neuplatňuje.

**C-605/15** Minister Finansów proti Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie

Článok 132 ods. 1 písm. f) DPH smernice sa má vykladať v tom zmysle, že oslobodenie od DPH upravené v tomto ustanovení sa vzťahuje iba na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia uskutočňujú činnosť vo verejnom záujme uvedenú v článku 132 tejto smernice, a teda na služby poskytnuté skupinou nezávislých osôb, ktorých členovia vykonávajú ekonomickú činnosť v oblasti poisťovníctva, ktorá nepredstavuje takúto činnosť vo verejnom záujme, sa toto oslobodenie od dane neuplatňuje.

**C-616/15** Európska komisia proti Spolkovej republike Nemecko

Spolková republika Nemecko si tým, že obmedzila oslobodenie od DPH len na nezávislé skupiny osôb, ktorých členovia vykonávajú obmedzený počet povolaní, nespĺnila povinnosti, ktoré jej vyplývajú z článku 132 ods. 1 písm. f) DPH smernice.

**C-441/16 SMS group GmbH** proti Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Ploiești

Ôsma smernica Rady 79/1072/EHS zo 6. decembra 1979 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – Úpravy o vrátení dane z pridanej hodnoty platiteľom dane, ktorí nemajú sídlo na území štátu, v spojení s článkom 170 DPH smernice sa má vykladať v tom zmysle, že bráni tomu, aby členský štát odmietol zdaniiteľnej osobe, ktorá nie je usadená na jeho území, priznať nárok na vrátenie DPH zaplatenej pri dovoze tovaru, ak v čase dovozu došlo k pozastaveniu plnenia zmluvy, v súvislosti s ktorou zdaniiteľná osoba tento tovar kúpila a doviezla, plnenie, na ktoré mal byť tento tovar použitý, nakoniec nebolo uskutočnené a zdaniiteľná osoba nepredložila dôkaz o ďalšom pohybe tohto tovaru.

*Ing. Zuzana Šidlová, daňová poradkyňa,  
KPMG Slovensko Advisory, k.s.*