

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/44/2020  
Identifikačné číslo spisu: 6018200678  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6018200678.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ing. Miroslava Gavalca, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a JUDr. Igora Belka, v právnej veci žalobcu: Športcentrum Ekoma, s. r. o., so sídlom Sekier - Osada 8746, 960 01 Zvolen, IČO: 45 426 376, zast.: Ulianko & partners, s. r. o., advokátskym spoločenstvom so sídlom Nám. SNP č. 37, 960 01 Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému (v konaní sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101548734/2018 zo dňa 10.08.2018, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/121/2018-82 zo dňa 16. októbra 2019, jednomyselne takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 100156475/2018 zo dňa 17.01.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) žalobcovi postupom 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 „Daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) v tam uvedenej sume za zdaňovacie obdobie február 2014.

2. Správca dane žalobcovi nepriznal právo na odpočítanie dane z faktúr č. 14/095, č. 14/096, č. 14/097,

č. 14/098 (celkom 4 faktúry) od podnikateľa H. P., so sídlom Partizánska cesta č. 1667/52, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 34 989 561 (ďalej len „pán P.“) a z daňového dokladu č. V/071 za nákup hnutel'ného majetku od spoločnosti BLACK RED WHITE SLOVAKIA, a.s., so sídlom Nižné Kapustníky 2, 040 12 Košice, IČO: 36 573 175 a z daňového dokladu č. V/072 od podnikateľa M. E. - EURONICS TPD, so sídlom Farského 26, 851 01 Bratislava, IČO: 11 790 547, za nákup automatickej pračky ELUX EWS 1277FDW.

3. Dodatočné určenie daňovej povinnosti vo vzťahu k pánovi P. správca dane odôvodnil tým, že dokazovaním boli spochybnené obchodné transakcie deklarovaným dodávateľom, a preto uplatnením práva na odpočítanie dane žalobca porušil ustanovenia § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Vo vzťahu k nepriznaniu práva na odpočítanie DPH z nákupu hnutel'ného majetku správca dane konštatoval, že sa nenachádza v zozname drobného majetku za obdobie od 01.01.2010 do 31.12.2014 a iným spôsobom sa nepreukázalo, že by tento majetok mal žalobca vo svojom areáli a používal ho na účely svojho podnikania.

5. Na žalobcovo odvolanie žalovaný rozhodnutím č. 101548734/2018 zo dňa 10. augusta 2018 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“) potvrdil prvostupňové rozhodnutie postupom podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku.

6. Vo vzťahu k deklarovaným obchodom s pánom P., poukazujúc na judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, týkajúcu sa dôkazného bremena (rozsudky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 78/2011 zo dňa 23.02.2011, sp. zn. 6Sžf/18/2011, sp. zn. 6Sžf/14/2012 a sp. zn. 2Sžf/28/2010), sa žalovaný v podstate stotožnil so záverom správcu dane, že pán P. bol v rámci daňovej kontroly nekontaktný, a preto nebolo možné overiť deklarované obchody predložením jeho účtovných a daňových dokladov.

7. Ani s námietkou ohľadne nákupu hnutel'ného majetku sa žalovaný nestotožnil a len zopakoval argumentáciu správcu dane, že žalobca nepreukázal, že drobný majetok bol súčasťou vlastného majetku žalobcu, a že ho žalobca používal v rámci vlastnej podnikateľskej činnosti.

## II.

### Konanie pred krajským súdom

8. Žalobca sa bránil proti rozhodnutiu žalovaného včas podanou správnu žalobou na Krajskom súde v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“) a navrhol zrušiť rozhodnutia finančných orgánov oboch stupňov z dôvodu ich nezákonnosti.

9. Krajský súd rozsudkom č. k. 23S/121/2018-82 z 16. októbra 2019 (ďalej len „napadnutý rozsudok“) konanie postupom podľa § 191 ods. 1 písm. c/, e/ v spojení s § 191 ods. 3 a ods. 4 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zrušil preskúmané rozhodnutie aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie, pretože dospel k záveru o dôvodnosti časti žalobných námietok, týkajúcich sa zdaniteľných plnení od pána P..

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd konštatoval, že závery ohľadne zdaniteľných plnení od pána P. prijaté správcom dane neobstoja, pretože samotná nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa nepostačuje na spochybnenie deklarovanej obchodnej transakcie.

11. V tejto súvislosti za podstatnú krajský súd považoval tú skutočnosť, že finančné orgány nespochybnili reálne uskutočnenie deklarovaných plnení a nešlo ani o prípad, kedy by dodávateľ poprel dodanie plnení a vystavenie faktúr.

12. Krajský súd bol toho názoru, že samotná nekontaktnosť pána P.I. a s tým súvisiace nepredloženie jeho daňových a účtovných dokladov, nepostačuje na prelomenie žalobcovho tvrdenia o reálnosti deklarovaných obchodných prípadov a finančné orgány neuviedli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by relevantným spôsobom vyvracali tvrdenie žalobcu o tom, že deklarované plnenia boli dodané deklarovaným dodávateľom, prípadne že by konanie bolo poznačené podvodom alebo zneužitím práva.

13. Žalobný bod ohľadne nákupu hnuiteľného majetku krajský súd vyhodnotil ako nedôvodný a podotkol, že predmetný tovar je všeobecne použiteľný aj pre potreby realizácie podnikateľskej činnosti, prípadne pre účely domácnosti.

14. Podľa mienky krajského súdu žalobca neobjasnil neúplnosť vedenia zoznamu majetku a vo vzťahu k potvrdeniu o recyklácii a vyhodnoteniu operatívnej evidencii podľa názoru krajského súdu žalobca nič konkrétne nenamietal.

### III.

Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

#### A)

15. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. V rámci svojich sťažnostných bodov uviedol, že sa nestotožňuje so záverom krajského súdu, že žalovaný vyvodzoval zodpovednosť za nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa pána P..

17. Akcentoval, že skutkový stav bol zistený dostatočne, a aj skutkové závery boli vyhodnotené správne. Žalobca podľa názoru sťažovateľa nespĺnil dôkaznú povinnosť a nepreukázal, že k dodaniu zdanieľných plnení došlo práve deklarovaným dodávateľom.

18. Sťažovateľ bol presvedčený, že deklarované transakcie boli spochybnené a žalobca nepreukázal splnenie materiálnych a formálnych podmienok na odpočet DPH. Faktúry a objednávky obsahovali zdanieľné plnenia, ktoré mali byť dodané, ale neobsahovali žiadne iné dôkazy, ktoré by preukazovali, či sa jednalo o dodanie tovaru alebo aj dodanie služieb, rozsah, obdobie a čas.

19. Sťažovateľ tvrdil, že podľa objednávky malo dôjsť aj k dovozu listnatého dreva, ale objednávka ani faktúra údaje o preprave neobsahovali.

#### B)

20. Žalobca sa v písomnej reakcii v plnom rozsahu stotožnil s právnym záverom krajského súdu.

### IV.

Právne závery kasačného súdu

21. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S.s.p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), vo veci v zmysle § 445 S.s.p. nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

22. S ohľadom na vymedzenie sťažnostného bodu pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie s odôvodnením, že samotná

nekontaktnosť pána P. nepostačuje na prelomenie tvrdenia žalobcu o reálnosti deklarovaných obchodov a finančné orgány neuviedli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by relevantným spôsobom spochybnili legitimitu tvrdenia žalobcu, že deklarované plnenia boli dodané deklarovaným dodávateľom.

23. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca 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 § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje:

- a) 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Podľa § 24 ods. 2 Daňového 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 § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla 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. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

24. Rozhodovacia prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sťažnostný dôvod nesprávneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) interpretuje okrem iného, aj ako nesprávnu aplikáciu právnej normy na riadne zistený skutkový stav veci. Inak povedané, sťažovateľ bude v kasačnom konaní úspešný vtedy, ak preukáže, že krajský súd vo veci samej, na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav nesprávne aplikoval objektívne právo.

25. Sťažovateľ v rámci kasačných bodov namietal nesprávne posúdenie veci krajským súdom (§ 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p.) najmä, čo sa týka dôkazného bremena žalobcu v daňovom konaní.

26. Správne poukazoval, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nepostačuje skutočnosť, že dodanie plnenia nie je v konaní sporné, ale podstatným je aj preukázanie skutočnosti, že zdaniteľné plnenie dodal žalobcom označený subjekt. Sťažovateľ bol presvedčený, že túto skutočnosť v konaní dôvodne spochybnil, a preto bolo podľa jeho názoru povinnosťou žalobcu vyvrátiť jeho pochybnosti v tomto smere.

27. V súvislosti s dôkazným bremenom v daňovom konaní kasačný súd uvádza, že správca dane je oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane. V prípade, ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, má právo vyzvať daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov.

28. Ustálená rozhodovacia prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky už skôr konštatovala, že daňové doklady sú z hľadiska práva na odpočítanie DPH nepochybne dôkaznými prostriedkami, ktoré podporujú

tvrdenie daňového subjektu, že dodávateľ mu naozaj tovar alebo službu dodal. Uvedený dôkazný prostriedok je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť. V prípade, že zistené okolnosti nasvedčujú tomu, že takéto dokumenty naozaj odrážajú uskutočnené zdaniteľné plnenie, je možné v nich obsiahnuté informácie považovať za relevantný dôkaz.

29. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje aj na rozhodnutie sp. zn. 6Sžfk/40/2018 z 3. septembra 2019, v ktorom Najvyšší súd Slovenskej republiky uviedol, že: „... Dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Daňové bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane mal pochybnosti o tvrdeniach žalobcu a predložené dôkazy nemienil akceptovať, potom bol povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia žalobcu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Najvyšší súd Slovenskej republiky poukazuje taktiež na to, že v zmysle konštantnej judikatúry „hodnotenie dôkazov v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov nemôže byť ľubovoľné“. O výklade daňových noriem daňovými orgánmi sa výstižne vyjadril aj Ústavný súd SR v Náleze sp. zn. I. ÚS 241/07 ani záujem štátu na realizácii príjmovej stránky štátneho rozpočtu nemôže byť a nie je nadradený dodržiavaním a rešpektovaním práv ktoré zákony priznávajú daňovým subjektom.“

30. Kasačný súd sa v plnej miere stotožnil aj s právnym názorom sťažovateľa, že ak je v daňovom konaní dôvodne spochybnená skutočnosť, či zdaniteľné plnenie skutočne dodal subjekt uvedený na faktúre, žalobcovi nemôže vzniknúť právo na odpočet DPH, pokiaľ bez akýchkoľvek pochybností najmä nepreukáže, že splnil hmotnoprávne podmienky na odpočítanie DPH.

31. Kasačný súd však akcentuje, že sa záver finančných orgánov o dôvodných pochybnostiach musí opierať o také skutočnosti, ktoré vytvárajú oprávnené pochybnosti o tom, či deklarovaný tovar a poskytnuté služby dodal žalobcom deklarovaný subjekt.

32. V tomto ohľade sa žalovaný uspokojil so záverom správcu dane, že dôvodná pochybnosť spočíva v tom, že pán P. nebol v priebehu daňovej kontroly kontaktný.

33. Správca dane v tejto súvislosti konštatoval, že pánovi P. doručoval dve predvolania, ktoré sa vrátili s poznámkou „adresát neznámy“ a úspešné nebolo ani jeho predvedenie príslušníkmi Okresného riaditeľstva Policajného zboru v Banskej Bystrici.

34. Na základe predoslaných skutočností prijal záver, že aj keď nemal pochybnosti o dodaní deklarovaného tovaru (hoci v prvostupňovom rozhodnutí správca dane konštatoval, že na základe obhliadky priestorov žalobcu nemal pochybnosti o vykonaní prác), dodanie tovaru nepovažoval za preukázané z dôvodu, že pán P. nebol kontaktný, a preto nebolo možné zabezpečiť jeho daňové a účtovné doklady.

35. Kasačný súd sa vzhľadom na predmetné skutočnosti nemohol stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že v priebehu daňovej kontroly bol dôvodne spochybnený subjekt, ktorý dodal zdaniteľné plnenia deklarované spornými faktúrami.

36. Senát kasačného súdu dospel k totožnému záveru (bod 55 odôvodnenia napadnutého rozsudku), že konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.

37. Finančné orgány sa v rámci daňového konania skutočne obmedzili iba na konštatovanie, že pán H. P. nebol kontaktný a neponúkli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by vzbudzovali dôvodné pochybnosti ohľadne deklarovaného dodávateľa žalobcu.

38. V tejto súvislosti krajský súd podľa mienky kasačného súdu sťažovateľovi správne vytýkal, že sa napríklad nezaoberal materiálnym a personálnym substrátom podnikateľskej činnosti pána P..

39. Kasačný súd je toho názoru, že nekontaktnosť deklarovaného subjektu nepochybne môže byť jedným, avšak nie iba jediným dôvodom na prelomenie tvrdenia daňového subjektu o tom, že deklarované plnenia boli dodané deklarovaným subjektom.

40. Uvedená okolnosť jednoznačne podporuje dôvodnosť zrušenia rozhodnutí finančných orgánov, ktoré neposkytujú dostatočný podklad pre prijatie záveru o tom, že žalobca nepreukázal oprávnenosť nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr od pána P..

41. Sťažovateľ v rámci kasačných bodov ďalej tvrdil, že žalobca nepredložil dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali, či išlo o dodanie tovaru alebo aj dodanie prác a nepreukázal ani spôsob prepravy listnatého dreva.

42. Kasačný súd konštatuje, že na predostreté skutočnosti v zmysle § 441 S.s.p. neprihliadal, keďže sťažovateľ tieto skutočnosti neuplatnil v konaní pred krajským súdom a prvýkrát ich uviedol až v konaní o kasačnej sťažnosti.

43. Uplatňovanie nových skutočností v konaní o kasačnej sťažnosti nie je prípustné, pretože kasačná sťažnosť je mimoriadnym opravným prostriedkom proti právoplatnému rozsudku krajského súdu. V zmysle princípu koncentrácie konania je sťažovateľ povinný uplatniť všetky skutočnosti už v konaní pred krajským súdom.

44. Na základe vyššie uvedených zistení a úvah kasačný súd nepovažuje sťažnostné body kasačnej sťažnosti za opodstatnené a preto rozhodol podľa § 461 S.s.p. o zamietnutí kasačnej sťažnosti.

45. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že úspešnému žalobcovi voči sťažovateľovi priznal právo na náhradu trov kasačného konania v plnom rozsahu, pričom o výške náhrady bude rozhodnuté v zmysle § 175 ods. 2 S.s.p.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný riadny opravný prostriedok.