

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 3Sžfk/3/2020
Identifikačné číslo spisu: 6018200673
Dátum vydania rozhodnutia: 30.06.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6018200673.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudkýň JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): Športcentrum Ekoma, s. r. o., Sekier - Osada 8746, Zvolen, IČO: 45 426 376, právne zastúpený: Ulianko & partners, s. r. o., advokátska kancelária, Nám. SNP 37, Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101548744/2018 zo dňa 10. augusta 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/116/2018-82 zo dňa 14. augusta 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/116/2018-82 zo dňa 14. augusta 2019 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d'alsie konanie.

Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Banskej Bystrici podľa § 191 ods. 1 písm. c) a e) v spojení s § 191 ods. 3 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) rozhodnutie žalovaného Finančného riaditeľstva SR č. 101548744/2018 zo dňa 10.08.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) spolu s rozhodnutím Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej aj len „správca dane“) č. 100157350/2018 zo dňa 17.01. 2018 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“) zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

2. Napadnutým rozhodnutím žalovaný zamietol odvolanie žalobcu a potvrdil prvostupňové rozhodnutie, ktorým správca dane vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj len „daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 13 074,33,- euro (daň vyrubená daňovým priznaním, doručeným dňa 24.04.2014 bola vo výške 1 532,62,- euro, daň zistená správcom dane 14 606,92,- euro) na DPH za zdaňovacie obdobie marec 2014.

3. Správca dane neuznal odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom ISS Facility Services, spol. s r. o., Dúbravská cesta 14, Bratislava, IČO: 31 345 212 (ďalej

len „ISS Facility Services, spol. s r. o.“), ktorých predmetom bolo dodanie rôznych prác. Išlo o nasledujúce faktúry:

- č. F145019066, interné č. 14/164, dátum dodania 02.03.2014, základ dane v sume 3 762,- euro, 20 % DPH 752,40,- euro, celkom 4 514,40,- euro,
- č. F145019069, interné č. 14/165, dátum dodania 09.03.2014, základ dane v sume 4 086,- euro, 20 % DPH 817,20,- euro, celkom 4 903,20,- euro,
- č. F145019071, interné č. 14/166, dátum dodania 15.03.2014, základ dane v sume 4 095,- euro, 20 % DPH 819,- euro, celkom 4 914,- euro,
- č. F145019078, interné č. 14/167, dátum dodania 20.03.2014, základ dane v sume 4 092,- euro, 20 % DPH 818,40,- euro, celkom 4 910,- euro,
- č. F145019079, interné č. 14/168, dátum dodania 24.03.2014, základ dane v sume 2 288,- euro, 20 % DPH 457,60,- euro, celkom 2 745,60,- euro.

Správca dane neuznal taktiež odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry vystavenej deklarovaným dodávateľom Pavlom Kontúrom, Partizánska cesta 1667/52, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 34 989 561, DIČ: 1030243610, IČ DPH: SK 1030243610. Konkrétne išlo o faktúru č. 5, interné číslo faktúry 14/162, dátum dodania/vyhotovenia 31.03.2014, základ dane 46.806,- euro, 20% DPH 9 361,20,- euro, spolu 56 167,20,- euro.

Taktiež neuznal odpočítanie DPH z nákupu hnutel'ného majetku:

- TV stolík 1087025301, nákup bol zaúčtovaný pokladničným dokladom č. V/104 zo dňa 31.03.2014 (časť) - materiál, na základe dokladu z registračnej pokladnice od dodávateľa Mobelix Sk, s.r.o., Rožňavská 32, Bratislava, IČO: 35 903 414, prevádzka Zvolenská cesta, Banská Bystrica, základ dane 115,83,- euro, DPH 23,17,- euro,
- posteľ - 1ks, nákup bol zaúčtovaný pokladničným dokladom č. V/107 zo dňa 31.03.2014 - materiál, na základe dokladu z registračnej pokladnice od dodávateľa ART nábytok, s.r.o., Nábrehie mládeže 79, Nitra, IČO: 36 04 169, prevádzka Námestie SNP č. 2497, Zvolen, základ dane 126,67,- euro, DPH 25,33,- euro.

4. Krajský súd považoval žalobnú námietku ohľadom neuznania práva na odpočítanie dane na základe faktúr vystavených deklarovaným dodávateľom ISS Facility Services, spol. s r. o., za nedôvodnú, pričom poukázal na skutočnosti vyplývajúce z administratívneho spisu a to, že dožiadaním č. 103073171/2016 zo dňa 05.05.2016 správca dane požiadal Daňový úrad Bratislava o preverenie toho, či uvedený deklarovaný dodávateľ ISS Facility Services, spol. s r. o. vystavil pre žalobcu faktúry, ktoré mal žalobca zahrnuté v evidencii DPH v zdaniteľnom období január až december 2014, či táto spoločnosť odvieďa DPH z týchto faktúr a zároveň žiadal preveriť, akú činnosť spoločnosť vykonáva, či má zamestnancov, akým spôsobom a kedy boli faktúry uhradené, či práce boli vykonané a kto ich vykonal, či existuje evidencia o vykonaných prácach. Z odpovede Daňového úradu Bratislava vyplynulo, že podľa výpovedí Ing. X. V. (splnomocnený zástupca dodávateľa) a Ing. K. L. (účtovníčka dodávateľa) predmetné faktúry spoločnosť ISS Facility Services, spol. s r. o., pre žalobcu nevystavila, tieto faktúry nemá zaúčtované v účtovníctve, neboli ani vystavené a ani uhradené, nebola uzavretá písomná zmluva a nebola vystavená ani písomná objednávka. Spoločnosť vykonávala podnikateľskú činnosť a mala cca 3000 zamestnancov, podpis na faktúrach nie je podpisom žiadnej z osôb oprávnených vystavovať, resp. podpisovať faktúry. Ing. V. vypovedal, že so žalobcom spoločnosť ISS Facility Services, s. r. o., nikdy nespolupracovala, faktúry nevystavila, nemá ich vo svojom účtovníctve a v súvislosti s predmetnými faktúrami bolo podané trestné oznámenie. Potvrdil, že spoločnosť vykonáva upratovacie služby, technickú správu nehnuteľností, starostlivosť o zeleň a strážnu službu a má cca 3000 zamestnancov. Fakturované práce pre žalobcu neboli realizované, a preto nebola obdržaná ani úhrada za fakturované plnenia.

5. Vzhľadom na uvedené krajský súd konštatoval, že záver daňových orgánov, že predloženie faktúry je len jednou z hmotnoprávných podmienok a faktúra sama o sebe nie je preukázaním reálnosti obchodnej transakcie je správny a ďalej konštatoval, že žalobca žiadne konkrétne dôkazy vo vzťahu k dodávateľovi ISS Facility Services, spol. s r. o., v administratívnom konaní a ani v správnej žalobe nenavrhol a

neuviedol, ani nepredniesol konkrétne skutkové tvrdenia a prípadne opis skutkových okolností, ktoré by mali nasvedčovať reálnosti deklarovaných plnení. Uviedol, že správca dane spochybnil žalobcom uplatnený nárok na odpočítanie dane a tým sa dôkazné bremeno presunulo na žalobcu, ktorý ho neuniesol.

6. Krajský súd žalobnú námietku, týkajúcu sa neuznania odpočítania DPH z prijatých faktúr od deklarovaného dodávateľa Pavla Kontúra považoval za dôvodnú. Poukázal na to, že predmetom deklarovaného plnenia malo byť dodanie služieb - prác, pričom správca dane potvrdil na základe fyzickej ohliadky areálu žalobcu, že práce boli vykonané avšak považoval za spochybnené, že práce dodal deklarovaný dodávateľ. Uvedené nebolo preukázané predložením účtovných a daňových dokladov zo strany dodávateľa, keďže tento bol nekontaktný. Podľa krajského súdu neobstoja závery správcu dane vo vzťahu k tomuto deklarovanému dodávateľovi, v zmysle ktorých zdokladované zistenie nekontaktnosti u dodávateľa vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov znejúcich na jeho meno a odôvodňuje pochybnosti o ich pravosti a pravdivosti údajov v nich uvedených, pričom ak nemožno overiť u deklarovaného dodávateľa doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom, sú tieto doklady nepreukázané.

7. Podľa krajského súdu nekontaktnosť dodávateľa nepostačuje pre spochybenie toho, že deklarovaná obchodná transakcia sa stala žalobcom deklarovaným spôsobom. Za podstatné krajský súd považoval to, že daňové orgány nespochybnili reálne uskutočnenie deklarovaných plnení, teda v tomto prípade existencia plnenia nebola spochybnená a tak boli zo strany žalobcu splnené nielen formálne podmienky uplatňovaného daňového nároku. Krajský súd ďalej uviedol, že nešlo ani o prípad, že by deklarovaný dodávateľ sám poprel dodanie plnení a vystavenie faktúry. Krajský súd v tejto súvislosti konštatoval, že nemožno u daňového subjektu vyvodzovať zodpovednosť za nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa a za prípadné neplnenie jeho účtovných a daňových povinností, pričom samotná nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa, a s tým súvisiace nepredloženie daňových a účtovných dokladov, na prelomenie žalobcovho tvrdenia o reálnosti deklarovaných obchodných prípadov v tomto prípade preto podľa krajského súdu neobstoja. Daňové orgány nezistili a neuviedli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by relevantným spôsobom vyvracali tvrdenie daňového subjektu o tom, že práce boli dodané deklarovaným dodávateľom, prípadne že by konanie bolo poznačené podvodom alebo zneužitím práva a že by žalobca o účasti na takomto konaní vedel alebo mohol vedieť.

8. Krajský súd uviedol, že rešpektuje opakovane vyslovené závery Najvyššieho súdu SR, ako aj Ústavného súdu SR, vo vzťahu k preukázaniu formálnych, ako aj materiálnych podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH, ako aj vo vzťahu k presúvaniu dôkazného bremena na daňový subjekt, ak správca dane spochybní tvrdenia daňového subjektu, ale zdôraznil, že každú vec je potrebné vyhodnocovať s ohľadom na jej konkrétne skutkové okolnosti, čo zahŕňa aj aplikáciu uvedených záverov na konkrétny prípad.

9. Žalobnú námietku, týkajúcu sa neuznania nákupu huteľného majetku vyhodnotil krajský súd ako nedôvodnú. Poukázal na to, že pri preverení používania drobného hmotného majetku správca dane vychádzal zo Zoznamu drobného majetku v období od 01.01.2010 do 31.12.2014, ktorý žalobca ako evidenciu drobného majetku predložil správcovi dane, pričom správca dane následne vykonal konfrontáciu majetku z tohto zoznamu, ktorého nákup bol preukazovaný výdavkovými pokladničnými dokladmi a potvrdeniami o nákupe vyhotovenými elektronickou registračnou pokladnicou, a dospel k záveru, že majetok nakúpený v zmysle uvedených pokladničných dokladov sa v zozname majetku žalobcu nenachádza a nejde teda o majetok žalobcu, ktorý by bol použitý na dodávky tovarov a služieb v rámci jeho podnikateľskej činnosti.

10. Krajský súd poukázal na to, že žalobca sa v priebehu administratívneho konania, a ani v správnej žalobe, k spôsobu zostavenia uvedeného zoznamu a k jeho prípadnej neúplnosti nijako nevyjadril a nič v tomto smere neobjasnil. Krajský súd konštatoval, že je nepochybné, že podnikateľská činnosť žalobcu je rozmanitá a nakúpený majetok by mohol byť využiteľný pri realizácii jeho podnikateľskej činnosti. Zároveň je ale potrebné uviesť, že ide o majetok všeobecne použiteľný - aj pre potreby realizácie inej

podnikateľskej činnosti, prípadne domácnosti. Nešlo teda o taký majetok, ktorý by z hľadiska účelu jeho použitia bol viazaný len na určitý druh podnikateľskej činnosti alebo na špecifický druh prevádzky. Krajský súd v tejto súvislosti ďalej poukázal na to, že žalobca sám predložením Zoznamu drobného majetku vytvoril určitý stupeň preukázania skutkového stavu podloženého dôkazom a následná obrana žalobcu tým, že zo žiadneho všeobecne záväzného právneho predpisu, a ani interného predpisu, mu nevyplýva povinnosť viesť evidenciu drobného majetku, je potom účelová. Krajský súd konštatoval, že závery daňových orgánov, v zmysle horeuvedeného, vo vzťahu k neuznaniu odpočítania DPH z nákupov hnutelného majetku považuje za správne.

11. Žalovaný ako sťažovateľ podal, včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Namietal nesprávne posúdenie zisteného skutkového stavu vo vzťahu k neuznanému odpočtu DPH z dodávateľských faktúr od deklarovaného dodávateľa-Pavla Kontúra. Poukázal na to, že v prípade preverenia dodania prác týmto deklarovaným dodávateľom sa tento nedostavil k správcovi dane ani po opakovanom predvolaní a nebolo ho možné ani predviesť príslušníkmi policajného zboru. Ďalej uviedol, že vzhľadom na skutočnosť, že u deklarovaného dodávateľa nedošlo k preukázaniu a potvrdeniu dodania fakturovaných prác pre žalobcu správca dane o týchto skutočnostiach oboznámil žalobcu a umožnil mu vyjadriť sa, pričom žalobca nepredložil k preukázaniu dodania prác od deklarovaného dodávateľa-Pavla Kontúra žiadne vyjadrenia ani dôkazy. Namietal, že z početnej judikatúry vyplýva, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočet DPH nestačí, ak na zdaniteľné plnenia, ktorého existenciu správca dane nepopiera, bola vyhotovená dodávateľská faktúra obsahujúca zákonom stanovené náležitosti. Aby žalobcovi ako odberateľovi deklarovaného zdaniteľného plnenia vzniklo právo na odpočítanie dane, musí byť nesporne preukázané, že preverované zdaniteľné plnenie bolo dodané a to práve tým dodávateľom, ktorý je na faktúre ako dodávateľ označený. Ak je spochybnené, že zdaniteľné plnenie bolo dodané deklarovaným dodávateľom, žalobcovi nemôže vzniknúť právo na odpočet dane, pretože bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal, že splnil všetky formálne aj materiálne podmienky pre priznanie práva na odpočet. Uviedol, že predložené doklady musia mať povahu faktu a teda všetky v nich uvedené skutočnosti musia mať reálny základ a musia byť preukázané. S poukazom na § 24 daňového poriadku sťažovateľ ďalej namietal, že žalobca predložil faktúru a objednávku, ktoré obsahovali popis dodávaných prác, ale žiadne iné dôkazy (napr. dodací list, súpis prác a pod.), ktoré by rozsah, obdobie, čas, alebo spôsob ich dodania nepredložil. Uviedol, že je dôkazné bremeno bolo na žalobcovi, ktorý si organizuje svoju podnikateľskú činnosť, aby si zabezpečil dostatočné a relevantné dôkazy na preukázanie oprávnenosti odpočítania dane. Sťažovateľ namietal, že daňové orgány nepričítali na ťarchu žalobcu nekontaktnosť jeho deklarovaného dodávateľa. Poukázal na to, že daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím a uviedol, že podľa jeho názoru daňové orgány dostatočne zistili skutkový stav, správne vyhodnotili skutkové závery, žalobcovi neboli za vinu kladené skutočnosti, za ktoré nezodpovedá a zistený skutkový stav bol správne právne posúdený v súlade s relevantnými zákonnými ustanoveniami.

12. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na odôvodnenie napadnutého rozsudku krajského súdu, s ktorým sa stotožnil.

13. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP v spojení s § 464 ods. 1 SSP.

14. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

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

16. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

17. Podľa § 464 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

18. Najvyšší súd v tejto súvislosti, aplikujúc § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 4Sžfk/3/2020 zo dňa 04. mája 2021, a uvádza prevzatú časť jeho odôvodnenia v bodoch 34 až 44:

19. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu bolo posúdenie, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj s procesnoprávnymi predpismi. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúce vydaniu napadnutého rozhodnutia.

20. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane, alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu. Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov na odpočítanie DPH je vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia je základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry ako aj preukazovanie zaplatenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

21. Uskutočnenie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou pod kontrolou daňového subjektu a odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, ale je iba právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. Správca dane má následne právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V okamihu, kedy správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje.

22. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní

uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

23. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

24. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že správca dane aplikujúc zásadu voľného hodnotenia dôkazov podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať na čo najúplnejšie zistenie potrebných skutočností, vykonal dokazovanie. Pri výkone daňovej kontroly i vo vyrubovacom konaní preveroval uskutočnenie zdaniteľných plnení nie len z formálnej stránky, ale preveroval tiež, či boli zdaniteľné obchody reálne uskutočnené, a to preverovaním vykonávaným v dodávateľských spoločnostiach. Z obsahu rozhodnutí daňových orgánov je zrejmé, že správca dane ani žalovaný nespochybnili materiálny základ žalobcom deklarovanych zdaniteľných plnení v zmysle predložených faktúr, ale vzhľadom na výsledky dokazovania vo vzťahu k dodávateľovi Pavol Kontúr považovali za pochybnú skutočnosť, či tieto deklarované plnenia (práce) boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Žalovaný v preskúvanom rozhodnutí konštatoval, že záver prijatý správcom dane v prípade neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov Pavol Kontúr a BETAMONT s.r.o. je v súlade s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH a v týchto prípadoch daňovému subjektu právo na odpočítanie (§ 49 ods. 1, ods. 2, § 51 ods. 1 zákona o DPH) nevzniklo.

25. Nakoľko v daňovom konaní nebolo preukázané, že došlo k reálnemu dodaniu prác žalobcovi deklarovanej dodávateľom Pavol Kontúr, nebola splnená podmienka pre odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1 zákona § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH. V prípade, ak zdaniteľné plnenie podľa faktúry nie je uskutočnené dodávateľom na nej uvedeným, potom len formálna existencia faktúry, ako aj preukazovanie zaplatenia kúpnej ceny, nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH. Podmienky uvedené v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže to zákon neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje (pre ľahkú zneužitelnosť), aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre.

26. Kasačný súd sa preto stotožnil so záverom daňových orgánov, že neunesením dôkazného bremena zo strany žalobcu sa pochybnosti správcu dane o reálnosti dodania služieb (prác) dodávateľom Pavol Kontúr žalobcovi stali relevantným dôvodom pre neuznanie nároku žalobcu na vrátenie fakturovanej DPH pre nesplnenie zákonných podmienok na odpočet podľa § 19, § 49 a § 51 zákona o DPH, ktoré viažu priznanie nároku na odpočítanie DPH na vznik daňovej povinnosti u dodávateľa z dôvodu skutočného dodania prác v zdaňovacom období júl 2014.

27. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že kasačná sťažnosť žalovaného je dôvodná, pretože krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa

od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Kasačný súd preto nemohol postupovať inak, ako pristúpiť k zrušeniu napadnutého rozsudku krajského súdu v zmysle § 462 ods. 1 SSP a vráteniu veci na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu bude v ďalšom konaní vo veci opätovne rozhodnúť s poukazom na to, že právnym názorom kasačného súdu je krajský súd viazaný (§ 469 SSP).

28. Kasačný súd zároveň dodáva, že v rámci svojej rozhodovacej činnosti sa oboznámil so skôr vydaným rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžfk/62/2019 zo dňa 8. júla 2020, ktorým najvyšší súd zamietol kasačnú sťažnosť žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/115/2018-92 zo dňa 12. júna 2019, ktorým krajský súd zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101548799/2018 z 10. augusta 2018 a rozhodnutie správcu dane č. 100161613/2018 zo dňa 17. januára 2018 o vyrubení rozdielu dane v sume 18.483,52 € za zdaňovacie obdobie december 2014 a vrátil vec orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. Najvyšší súd sa stotožnil so záverom krajského súdu, že rozhodnutie správcu dane je zmätočné a nepreskúmateľné, pričom uvedené nedostatky neodstránil ani žalovaný v odvolacom konaní. Podľa názoru najvyššieho súdu v tam prejednávanej veci z rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva jednoznačný záver o tom, či správca dane a žalovaný neuznávajú právo na odpočítanie DPH z dôvodu nesplnenia zákonných podmienok, alebo preto, že sa jednalo o zneužitie práva alebo preto, že išlo o konanie poznačené podvodom, pričom žalobca o tomto konaní vedel alebo musel vedieť.

29. 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.

30. Vzhľadom k tomu, že kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v súlade s § 467 ods. 3 SSP o nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodne krajský súd.

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.