

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/62/2019  
Identifikačné číslo spisu: 6018200672  
Dátum vydania rozhodnutia: 08.07.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:6018200672.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a z členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu : Športcentrum Ekoma, s.r.o., so sídlom vo Zvolene, Sekier - Osada 8746, IČO: 45 426 376, právne zastúpený: Ulianko & partners, s.r.o., so sídlom vo Zvolene, Nám. SNP 37, IČO : 36 856 517, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom v Banskej Bystrici, Lazovná 63, v konaní o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného z 10. augusta 2018 č. 101548799/2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného (sťažovateľa) proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici z 12. júna 2019 č. k. 23 S 115/2018-92, takto

### rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

1. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej aj ako „správny súd“) rozsudkom z 12. júna 2019 č. k. 23 S 115/2018-92 (ďalej aj ako „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie správneho súdu“) zrušil rozhodnutie žalovaného z 10. augusta 2018 č. 101548799/20182015 (ďalej aj ako „rozhodnutie žalovaného“), ktorým žalovaný podľa ustanovenia § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej aj ako „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica zo 17. januára 2018 č. 100161613/2018 (ďalej aj ako „rozhodnutie prvostupňového orgánu verejnej správy alebo „rozhodnutie správcu dane“), ktorým Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej aj ako „prvostupňový orgán verejnej správy“ alebo „správca dane“) podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil daňovému subjektu (žalobcovi v konaní pred správnym súdom) rozdiel dane v sume 18 483,52 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 a rozhodnutie správcu dane a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie. Správny súd uložil povinnosť žalovanému zaplatiť žalobcovi náhradu dôvodne vynaložených trov konania v úplnom rozsahu.

2. Správny súd v napadnutom rozhodnutí poukázal na ustanovenia § 2 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“) a uviedol, že vo vzťahu k neuznaniu práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených deklarovateľmi X. D., Š., OTVORENÉ OKNO, s.r.o. a BETEX, s.r.o. správny súd uznal ako dôvodné tie žalobné námietky, ktorými žalobca namietal nepreskúmateľnosť rozhodnutí daňových orgánov a ich arbitrárnosť. Predovšetkým správny súd poukázal na štruktúru rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy, v ktorom sú doslovne skopírované obsahy jednotlivých podaní žalobcu a vyjadrenia správcu dane, ktoré boli zaujaté v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania. Rozhodnutie je značne neprehľadné a nepreskúmateľné, pričom tieto nedostatky rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy neboli odstránené ani žalovaným v odvolacom konaní.

3. Ďalej správny súd uviedol, že správca dane na strane 7 svojho rozhodnutia konštatoval, že v rámci daňovej kontroly zistil objektívne skutočnosti, ktoré nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti DPH, že plnenia deklarované na faktúrach majú čisto umelý charakter s cieľom získať odpočítanie DPH, pričom právo na odpočítanie DPH je možné uplatniť len v prípade, ak neexistuje zneužívajúce konanie. Správca dane ďalej ale poukazoval na potrebu preukázania reálnosti obchodných transakcií s tým, že nepostačuje len predloženie dokladov - teda splnenie formálnej stránky. Podľa správcu dane žalobca nepredložil také dôkazy, ktoré by preukazovali reálnosť deklarovovaných obchodných transakcií. V inej časti svojho rozhodnutia (str. 34) správca dane uviedol, že pri miestnom zisťovaní (fyzická ohliadka priestorov areálu žalobcu) bolo zistené, že práce boli vykonané ale nebolo preukázané dodanie zo strany deklarovateľného dodávateľa predložením daňových a účtovných dokladov. Vo vzťahu k vyjadreniam žalobcu, predneseným vo vyrubovacom konaní, správca dane uviedol, že zotráva na záveroch uvedených v protokole z daňovej kontroly. Za podstatné k deklarovateľnému dodávateľom považoval správca dane v závere svojho rozhodnutia to, že ak sa daňový subjekt vyhýba správcovi dane a nekomunikuje s ním, je sám nedôveryhodný. Rozhodnutie správcu dane je konštruované tak, že z neho nie je možné zistiť, ako správca dane vyhodnotil vykonané dôkazy a skutkové zistenia, ktoré z nich vyplynuli, k akým záverom dospel a ako vec právne posúdil.

4. Podľa správneho súdu oproti vyššie uvedeným záverom správcu dane žalovaný vo svojom rozhodnutí, v reakcii na odvolacie námietky žalobcu, až nadbytočne poukazoval na všeobecne známe závery z judikatúry Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR o povinnosti daňového subjektu, ktorý si uplatňuje právo na odpočítanie DPH, uniesť svoje dôkazné bremeno. Rovnako nadbytočne žalovaný opakovane rozvádza formálne a materiálne podmienky stanovené pre uplatňovanie nároku na odpočítanie DPH bez toho, aby reflektoval na konkrétne okolnosti tohto prípadu a na závery správcu dane. Je nepochybné, že pri uplatňovaní nároku na odpočítanie DPH nepostačuje len predloženie dokladov (formálna stránka) ale je potrebné preukázať reálnosť deklarovovaných obchodných transakcií (materiálna stránka). Žalovaný v prejednávanej veci, zdôrazňujúc to, že samotné predloženie faktúry pre odpočítanie dane nepostačuje, vôbec nezobral do úvahy konštatovanie správcu dane, že pri miestnom zisťovaní bolo zistené, že práce boli dodané, teda nespochybnil existenciu materiálneho plnenia.

5. Z rozhodnutia daňových orgánov vo veciach týkajúcich sa odpočtov DPH musí jednoznačne vyplývať, ku akým záverom dospeli, a teda, či neuznávajú právo na odpočítanie DPH pre to, že neboli splnené zákonom stanovené podmienky (daňové orgány pri verifikácii daňovým subjektom tvrdených deklarovovaných transakcií vyvrátia, že tieto sa stali deklarovateľným spôsobom) alebo preto, že sa preukáže, že išlo o zneužitie práva (obchodné transakcie nemali ekonomické opodstatnenie a ich účelom bolo získanie daňovej výhody) alebo preto, že išlo o konanie poznačené podvodom, pričom daňový subjekt o tomto nezákonnom konaní vedel alebo musel vedieť. V rozhodnutiach je potrebné sa zamerať na konkrétne okolnosti prípadu a v konkrétnostiach popísať, čo malo byť predmetom deklarovovaných obchodných transakcií (dodanie tovarov alebo služieb), aké dôkazy boli vykonané, hodnotenie dôkazov a skutkové závery, ktoré z nich boli vyvodené, ako aj jednoznačné právne posúdenie. Je nadbytočné opakovane uvádzať závery z judikatúry súdov bez toho, aby boli vyhodnotení konkrétne okolnosti daného prípadu. Z hľadiska požiadaviek kladených na preskúmanie zákonnosti rozhodnutia je odôvodnená požiadavka, aby rozhodnutie malo takú štruktúru, z ktorej bude zrejmé, v ktorej jeho časti je

opis priebehu konania, v ktorej je opis dôkazov a vyvodené skutkové zistenia a v ktorej je jednoznačné právne posúdenie. Zároveň je potrebné dôsledne rozlišovať, či predmetom dodania na základe deklarovanych obchodných transakcií mal byť tovar alebo služby a z rozhodnutí daňových orgánov potom musí jednoznačne vyplývať, či daňové orgány na základe vykonaných dôkazov uznávajú ich materiálnu existenciu alebo nie. Samotná nekontaktnosť deklarovaneho dodávateľa a nepredloženie daňových a účtovných dokladov z jeho strany, pri súčasnom akceptovaní materiálneho plnenia, nepostačuje pre záver, že sa deklarovaná obchodná transakcia nestala daňovým subjektom deklarovanejším spôsobom.

6. Druhá žalobnú námietku, týkajúcu sa neuznania nákupu hnutel'neho majetku, vyhodnotil správny súd ako nedôvodnú. V tejto časti, s ohľadom na odlišný skutkový stav, ako aj s ohľadom na odlišné dôkazy, ktoré boli vykonané, nepovažuje správny súd rozhodnutia daňových orgánov za nepreskúmateľné. 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. Správca dane následne vykonal konfrontáciu Zoznamu drobného majetku a majetku, 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. Žalobca tento majetok nemal zaradený do podnikania, podľa správca dane sa nejednalo o majetok žalobcu, ktorý by bol použitý na dodávky tovarov a služieb v rámci jeho podnikateľskej činnosti, a preto podľa správca dane žalobca nemal právo na odpočítanie dane. Žalobca ako dôkaz slúžiaci k preukázaniu používania nakúpeného majetku sám predložil Zoznam drobného majetku, v ktorom majetok, z nákupu ktorého uplatňoval právo na odpočítanie DPH v decembri 2014, uvedený nebol. 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. Správca dane, a ani žalovaný, nemali dôvod mať akékoľvek pochybnosti o tom, že Zoznam drobného majetku predložený žalobcom je neúplný, alebo že neodráža skutočný stav. Daňové orgány nespochybnili, že žalobca disponuje dokladmi preukazujúcimi nákup majetku a ich zaradenie do evidencie DPH. Tieto skutočnosti ale predstavujú formálnu stránku uplatňovaného nároku na odpočet DPH. Daňové orgány svoje rozhodnutia založili na závere, že žalobca nepreukázal splnenie materiálnej stránky uplatňovaného nároku na odpočet DPH, a to použitie nakúpeného majetku v rámci svojho podnikania na uskutočnenie dodávok tovarov a služieb.

7. Správny súd ďalej skonštatoval, 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. Žalobca sám predložením Zoznamu drobného majetku vytvoril určitý stupeň preukázania skutkového stavu podloženého dôkazom. O správnosti a úplnosti tohto dôkazu daňové orgány, ako už bolo vyššie uvedené, nemali dôvod pochybovať. Následná obrana žalobcu o tom, že zo žiadneho všeobecne záväzného právneho predpisu, a ani interného predpisu, mu nevyplýva povinnosť viesť evidenciu drobného majetku, je potom účelová. Ako už bolo uvedené, žalobca nijako neobjasnil vedenie uvedeného zoznamu majetku a jeho prípadnú neúplnosť. V priebehu administratívneho konania predkladal aj ďalšie dôkazy, a to potvrdenia o recyklácii, ktorými malo byť preukázané, že majetok reálne používal a bol odovzdaný na recykláciu. V správnej žalobe vo vzťahu k vyhodnoteniu tohto dôkazu zo strany daňových orgánov nič konkrétne nenamietal. Taktiež nič konkrétne nenamietal vo vzťahu k vyhodnoteniu predloženej „Operatívnej evidencii za apartmánové domy č. 1 - 5, recepciu, bowling, práčovňu, dvojdom, spoločenskú miestnosť, reštauráciu, salaš, domček, chatku 7 a 8, dielňu, areál a halu“, ktorú predložil pri miestnom zisťovaní dňa 02.11.2017. Závery daňových orgánov vo vzťahu k neuznaniu odpočítania DPH z nákupov hnutel'neho majetku preto správny súd s ohľadom na vyššie uvedenú argumentáciu považoval za správne.

8. Aj keď správny súd neuznal všetky žalobné námietky žalobcu, pristúpil k zrušeniu rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia prvostupňového orgánu verejnej správy v celom rozsahu, pretože daňové

orgány rozhodli o vyrubení dane (správca dane), resp. o potvrzení rozhodnutí (žalovaný) jedným výrokem. V ďalšom konaní bude úlohou daňových orgánov opätovne posúdiť žalobcom uplatnený nárok na odpočítanie DPH z faktúr od deklarovaných dodávateľov a pri jeho posúdení zohľadniť závery správneho súdu.

9. Žalobca bol v konaní pred správnym súdom úspešný, preto mu správny súd priznal právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100% podľa ustanovenia § 167 ods. 1 SSP. O výške trov konania rozhodne vyšší súdny úradník samostatným uznesením po právoplatnosti rozsudku (ustanovenie § 175 ods. 2 SSP).

10. Žalovaný podal riadne a včas proti rozhodnutiu správneho súdu kasačnú sťažnosť (ďalej aj ako „podaná kasačná sťažnosť“ alebo „kasačná sťažnosť žalovaného“), v ktorej sa domáhal aby Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „kasačný súd“) zrušil rozhodnutie správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého konania zo svojho. Žalovaný napadol rozhodnutie správneho súdu podanou kasačnou sťažnosťou v celom rozsahu z dôvodov podľa ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) Správneho súdneho poriadku - správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci.

11. Žalovaný v podanej kasačnej sťažnosti uviedol, že nesprávnosť právneho posúdenia spočíva, v nesprávnom posúdení zisteného skutkového stavu správnym súdom, v časti týkajúcej sa neuznaného odpočítania DPH z dodávateľských faktúr od deklarovaných dodávateľov Gustáv Záslav, BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o. Žalobca sa v tejto časti nestotožňuje so záverom správneho súdu.

12.

V posudzovanom prípade si žalobca za zdaňovacie obdobie december 2014 uplatnil odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od deklarovaných dodávateľov X. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o., ktorých predmetom bolo dodanie služieb ako príprava palivového dreva, opracovanie dubových prírezov, dodanie okien, preprava ako aj dodanie tovaru - zámkovej dlažby a palivového dreva. Správca dane v súlade so zákonom č. 222/2004 Z. z. preveroval žalobcom uplatnené odpočítanie DPH, pričom z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane vyplýva, že v prípade preverenia dodania zdaniteľných plnení deklarovaným dodávateľom X. D. sa tento k správcovi dane nedostavil ani na základe opakovaného predvolania, na adrese trvalého pobytu sa nezdržiava a ani jeho svedeckou výpoveďou dodanie zdaniteľných plnení nebolo preukázané, keď podľa jeho tvrdení mal práce vykonávať W. K., ktorý však so správcou dane nespolupracoval a nepredložil žiadne dôkazy o vykonaní prác. X. D. ani nevedel, či faktúry vystavené pre žalobcu boli zaúčtované v jeho účtovníctve, nevedel sa vyjadriť k ich úhrade a svoje tvrdenia nevedel a ani nepreukázal žiadnymi dôkazmi. Ani V. E. bývalý konateľ dodávateľa BETEX s.r.o. nevedel uviesť, kto mal dodať tovar fakturovaný spoločnosťou BETEX s.r.o. pre žalobcu, nevedel predložiť žiadne doklady a ani samotnou spoločnosťou BETEX s.r.o. a jej právnym nástupcom neboli na výzvu správcu dane predložené žiadne doklady. Rovnako aj Q. Q. X. bývalý konateľ spoločnosti OTVORENÉ OKNO s.r.o. svojimi tvrdeniami nepreukázal dodanie prác pre žalobcu, neuviedol žiadnych dodávateľov, ktorí mali práce vykonať a nepredložil žiadne doklady preukazujúce dodanie prác. Z dôkazov získaných v prípade spoločnosti OTVORENÉ OKNO s.r.o. tiež vyplynulo, že touto spoločnosťou bola priznaná oveľa nižšia daň akú predstavovala daň z faktúr vystavených pre žalobcu.

13. Ďalej žalovaný uviedol, že vzhľadom na skutočnosť, že u deklarovaných dodávateľov X. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o. nedošlo k preukázaniu a potvrdeniu dodania fakturovaných prác a

tovarov pre žalobcu, správca dane dňa 27.01.2017 vykonal so žalobcom ústne pojednávanie (spísaná Zápisnica o ústnom pojednávaní č. 100168690/2017), v rámci ktorého ho oboznámil so zisteniami u týchto dodávateľov a umožnil žalobcovi sa k týmto skutočnostiam vyjadriť. Žalobca sa so zistenými skutočnosťami oboznámil, ale žiadne vyjadrenia a ani dôkazy k preukázaniu dodania zdaniteľných plnení týmito deklarovateľmi nepredložil. Žalobca ani na základe Výzvy na predloženie dôkazov č. 100341394/2017 zo dňa 22.02.2017, ktorou ho správca dane vyzval na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie a uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovateľmi X. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o., nepredložil žiadne dôkazy. Rovnako ani na základe Oboznámenia s výsledkami daňovej kontroly č. 100551208/2017 zo dňa 30.03.2017, ktorým ho správca dane opätovne oboznámil so zistenými skutočnosťami a ich vyhodnotením, nepredložil žiadne ďalšie dôkazy, ktoré by dodanie a uskutočnenie zdaniteľných plnení deklarovateľmi preukazovali. Ani v samotnom vyjadrení k zisteniam uvedeným v protokole z daňovej kontroly žalobca žiadne dôkazy a preukazujúce tvrdenia nepredložil. Ako vyplýva z konania žalobca správcovi dane okrem faktúr a objednávok nepredložil žiadne iné dôkazy preukazujúce, že k dodaniu a uskutočneniu zdaniteľných plnení došlo práve týmito dodávateľmi.

14. Žalovaný uviedol, že aj z mnoho početnej judikatúry slovenských súdov vyplýva, že na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane nestačí, ak na zdaniteľné plnenie, ktorého existenciu správca dane neopiera, bola vyhotovená dodávateľská faktúra obsahujúca zákonom stanovené náležitosti. Aby žalobcovi ako odberateľovi deklarovateľného

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. Na preukázanie oprávnenosti nároku na odpočítanie dane teda nepostačuje, ak dodanie deklarovateľného plnenia nebolo sporné, pretože nesporne musí byť preukázaná aj tá skutočnosť, že deklarovateľné plnenie dodal na faktúrach označený dodávateľ. Ak je táto skutočnosť spochybnená, ako je to v tomto prípade, tak žalobcovi nemôže vzniknúť právo na odpočítanie dane, pretože bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal, že splnil všetky formálne a materiálne podmienky pre priznanie práva na odpočítanie dane. V posudzovanom prípade bola spochybnená práve skutočnosť, že zdaniteľné plnenia dodali deklarovatelia X.Á. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o., ktorí boli na faktúrach označení ako dodávatelia. Ako žalovaný uviedol aj v zrušenom rozhodnutí, splnenie podmienok pre odpočítanie dane v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. preukazuje žalobca, ktorý si odpočítanie dane uplatnil a nespočíva len vo formálnej deklarácii ich splnenia, a to predložením dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto doklady musia mať povahu faktu. Teda všetky v nich deklarovateľné skutočnosti musia mať reálny základ a musia byť ako právna skutočnosť aj preukázané. To znamená, že ak žalobca deklaroval, že zdaniteľné plnenia boli poskytnuté dodávateľmi X. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o., musí byť táto skutočnosť fakticky preukázaná a to takými dôkazmi, z ktorých skutočné dodanie deklarovateľných plnení od dodávateľov X. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o. vyplynie. Ako žalovaný uvádzal v rozhodnutí zo znenia ustanovenia § 24 daňového poriadku nevyplýva, že dôkazné bremeno žalobcu bolo zvládnuté predložením povinnej evidencie a účtovných dokladov, ktorých predloženie je predpísané zákonom. Pokiaľ si žalobca uplatňuje odpočítanie dane, musí mať vždy k dispozícii dôkazy o tom, že zákonné podmienky boli splnené a právo na odpočítanie dane vzniklo. Žalobca síce preukazoval svoje právo faktúrami a objednávkami, ktoré správca dane a aj žalovaný vyhodnotili, že skutočné dodanie zdaniteľných plnení deklarovateľmi z nich nevyplývalo. Faktúra a objednávka síce obsahovali popísané práce resp. tovar, ktoré mali byť žalobcovi dodané, ale žiadne iné dôkazy, ktoré by napr. v prípade prác definovali rozsah, obdobie, čas (napr. dodací

list, súpisy prác, ktoré by špecifikovali obdobie poskytovania prác a tiež rozsah hodín, v rámci ktorých mali byť práce vykonávané, objednávka neobsahuje ani obdobie v ktorom by mali byť práce dodané a pod.), spôsob ich dodania, neboli predložené. Aj v zmysle ustanovenia § 24 ods. 1 písm. a) až písm. c) daňového poriadku má žalobca dôkaznú povinnosť preukázať skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní, a to aj z hľadiska ich vierohodnosti, správnosti a úplnosti. Je teda na žalobcovi, ktorý si organizuje celú svoju podnikateľskú činnosť, aby si zabezpečil dostatočné a relevantné dôkazy na preukázanie oprávnenosti odpočítania dane. Je to žalobca ako daňový subjekt, ktorý preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo v iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly ako to bolo aj v posudzovanom prípade. Správca dane vedie dokazovanie, pričom je povinný preukazovať skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Primárne má teda dôkaznú povinnosť žalobca, ktorý si uplatnil odpočítanie dane a ktorý musí bez akýchkoľvek pochybností preukázať, že skutočnosti deklarované v daňovom priznaní alebo predložených dokladoch majú reálny základ. Nie je povinnosťou správcu dane preukazovať, že žalobcom tvrdené a preukazované skutočnosti nie sú úplné, správne alebo vierohodné, pretože existenciu relevantných skutočností musí nesporne preukázať žalobca ako daňový subjekt. Správca dane a žalovaný nepričítali na ťarchu žalobcu ani skutočnosti, za ktoré nezodpovedá a ani nekontaktnosť jednotlivých deklarovaných dodávateľov. Správca dane vychádzal z dôkazov, ktoré predložil žalobca (faktúra, objednávka) a ktorými bol povinný preukázať splnenie nároku na odpočítanie dane. Správca dane vykonal dokazovanie a vypočul aj svedkov, ktorých výpoveďami rovnako nebolo dodanie zdaniteľných plnení preukázané. Správca dane oznámil žalobcovi, že má pochybnosti o úplnosti, pravdivosti a vierohodnosti predložených dokladov a vyzval ho na predloženie dôkazov, ktoré preukážu existenciu deklarovaného zdaniteľného plnenia, ale žalobca žiadne iné dôkazy nepredložil. Správca dane tvrdené a preukazované skutočnosti iba preveruje za účelom správneho určenia a vyrubenia dane v zmysle základných zásad správy daní. Zároveň ako vyplýva aj z mnohopočetnej judikatúry, správca dane nie je povinný vyzývať daňovníka alebo mu označovať dôkazy, ktoré má predložiť. Splnenie podmienok pre uplatnenie práva na odpočítanie dane nespočíva len v ich formálnej deklarácii t. j. v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto doklady musia byť vystavené na reálnom základe a ako právna skutočnosť aj preukázané. Rovnako správca dane postupoval aj v súlade so záverom mnohopočetnej judikatúry, podľa ktorej zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukážu a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, nakoľko daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvahe, 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.

15. V súvislosti so závermi správneho súdu, podľa ktorých nie je z rozhodnutí daňových orgánov jednoznačné, či došlo k porušeniu zákonom stavených podmienok pre odpočítanie dane, alebo zneužívajúcemu resp. podvodnému konaniu žalovaný uviedol, že rozhodnutia daňových orgánov boli založené na takom právnom posúdení, podľa ktorého žalobcom došlo k porušeniu ustanovení § 49 ods.

1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. a hoci správca dane uviedol v rozhodnutí, že zistenia nasvedčujú zneužitiu práva v oblasti dane z pridanej hodnoty s poukazom na rozhodnutie Súdneho dvora EU vo veci C-255/02, ale neuviedol žiadnu úvahu, akou malo dôjsť k aplikácii tohto rozsudku a záverov o zneužívajúcom konaní na zistený skutkový stav. Rovnako z odôvodnení rozhodnutí daňových orgánov nevyplýva ani skutočnosť, že by zistený skutkový stav bol posudzovaný z hľadiska daňového podvodu. Rozhodnutie správcu dane aj žalovaného boli založené hlavne na takom právnom posúdení, že nebolo preukázané splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane a preto správca dane takéto odpočítanie dane neuznal, žalovaný v odvolacom konaní potvrdil a nespôsobili tak nezrozumiteľnosť rozhodnutí pre nesprávnosť dôvodov.

16. Na základe týchto skutočností tak, žalovaný nesúhlasí ani s tvrdením súdu, že žalovaný vyvodzoval zodpovednosť za nekontaktnosť deklarovaných dodávateľov a neplnenie ich povinností u žalobcu. Správca dane aj žalovaný dostatočne zistili skutkový stav, správne vyhodnotili skutkové závery, žalobcovi neboli kladené za vinu skutočnosti, za ktoré nezodpovedá a zistený skutkový stav bol správne právne posúdený v súlade s relevantnými zákonnými ustanoveniami. V tomto prípade tak žalobca nesplnil svoju dôkaznú povinnosť a nepreukázal, že k dodaniu zdaniteľných plnení došlo práve deklarovanými dodávateľmi X. D., BETEX s.r.o. a OTVORENÉ OKNO s.r.o.

17. Všetky uvedené skutočnosti boli tak správcom dane aj žalovaným riadne uvedené v odôvodneniach zrušených rozhodnutí, odôvodnenie obsahovalo všetky skutočnosti zistené správcom dane, zároveň boli tieto skutočnosti aj vyhodnotené a v logických krokoch zhodnotené, zároveň boli v zrušených rozhodnutiach uvedené aj úvahy správcu dane s príslušnými hmotno-právnymi a procesnými predpismi, ktoré boli žalobcom porušené a obsahovali vysporiadanie sa so všetkými námietkami žalobcu. Zrušené rozhodnutia žalovaného a správcu dane teda jasne a zrozumiteľne dávajú odpoveď na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom konania a žalovaný tak nesúhlasí so záverom správneho súdu.

18. Žalovaný uvádza, že správca dane v daňovej kontrole a následnom vyrubovacom konaní ako aj žalovaný v odvolacom konaní potupovali v súlade s ustanoveniami daňového poriadku a na vyslovenie záveru mali dostatok dôkazov, ktoré boli získané a hodnotené v súlade s ustanovením § 24 daňového poriadku ako aj v súlade so základnými zásadami správy daní uvedených v ustanovení § 3 daňového poriadku.

19. Žalobca sa k podanej kasačnej sťažnosti vyjadril prostredníctvom svojho právneho zástupcu listom z 2. septembra 2019 (ďalej aj ako „vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti“) a uviedol, že sa v plnom rozsahu stotožňuje so zisteniami a právnymi závermi, ku ktorým dospel správny súd. S kasačnou sťažnosťou žalovaného teda žalobca nesúhlasí a považuje ju za nedôvodnú. Na rozdiel od žalovaného je žalobca presvedčený, že správny súd je vo svojej argumentácii obsiahnutej v odôvodnení napadnutého rozhodnutia koherentný, t. j. jeho rozhodnutie je konzistentné a jeho argumenty podporujú príslušný záver o nepreskúmateľnosti rozhodnutia žalovaného vo vzťahu k prvej námietke žalobcu, a to pre nedostatok dôvodov v ňom uvedených.

20. Žalovaný neuviedol v kasačnej sťažnosti žiadne relevantné dôvody, ktoré by mali viesť k záveru o nesprávnom právnom posúdení veci správnym súdom. Žalovaný len opakovane uvádza tie isté skutočnosti zo svojej činnosti, resp. činnosti správcu dane, t. j. len reprodukuje svoj postup pri rozhodovaní, ktorý bol preskúmaný správnym súdom. Pritom rozhodnutie, ktoré rezultovalo z činnosti žalovaného správny súd jednoznačne vyhodnotil ako nepreskúmateľné a neodôvodnené, nakoľko z neho nevyplýva, ako správca dane vyhodnotil vykonané dôkazy a skutkové zistenia, ktoré z nich vyplynuli, k akým záverom dospel a ako vec právne posúdil.

Žalovaný sa (vôbec) nevysporiadal so zistením a konštatovaním správcu dane, ktorý nespochybnil existenciu materiálneho plnenia, nakoľko zistil, že práce a tovar boli žalobcovi dodané. Z rozhodnutia žalovaného, ani z rozhodnutia správcu dane nevyplýva ani 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. Žalovaný teda postupoval v rozpore so znením ustanovenia § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorý ustanovuje požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia daňového úradu.

21. Podľa ustanovenia § 2 ods. 1 a ods. 2 Správneho súdneho poriadku v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

22. Podľa ustanovenia § 6 ods. 1 Správneho súdneho poriadku správne súdy v správnom súdnictve preskúmvajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánu verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný podľa ustanovenia § 21 písm. a) SSP v spojení s ustanovením § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (ustanovenie § 443 SSP a ustanovenie § 444 SSP oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (ustanovenie § 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (ustanovenie § 439 ods. 1 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (ustanovenie § 445 ods. 1 SSP a ustanovenie § 57 SSP) preskúmal napadnuté rozhodnutie správneho súdu z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa ustanovenia § 440 SSP, ustanovenia § 441 SSP a ustanovenia § 453 SSP a postupom podľa ustanovenia § 455 SSP bez nariadenia pojednávania, keď deň verejného vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na webovom sídle kasačného súdu ([www.nsud.sk](http://www.nsud.sk)) podľa ustanovenia § 137 ods. 4 SSP v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 SSP, po neverejnej porade senátu (ustanovenie § 137 ods. 1 SSP v spojení s ustanovením § 452 ods. 1 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozhodnutiu správneho súdu, ktorým správny súd rozhodnutie žalovaného, ktorým žalovaný podľa ustanovenia § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. potvrdil rozhodnutie správcu dane, ktorým prvostupňový orgán verejnej správy podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. vyrubil daňovému subjektu (žalobcovi v konaní pred správnym súdom) rozdiel dane v sume 18 483,52 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2014 a rozhodnutie správcu dane a vec vrátil prvostupňovému orgánu verejnej správy na ďalšie konanie.

25. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku krajského súdu preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

26. V prvom rade kasačný súd uvádza, že podstatnou obsahovou náležitosťou rozhodnutia správneho orgánu je aj jeho odôvodnenie, ktoré plní niekoľko funkcií. Predovšetkým má presvedčiť účastníkov o správnosti postupu správneho orgánu a o zákonnosti jeho rozhodnutia. Tým sa naplňa jedno zo základných pravidiel konania - posilňovať dôveru účastníkov správneho konania v správnosť rozhodovania, aby prijaté rozhodnutia fyzické a právnické osoby viedli k dobrovoľnému plneniu povinností. Ďalšou funkciou je kontrolná funkcia predovšetkým tých orgánov, ktoré budú rozhodnutie prípadne preskúmať. Správny poriadok demonštratívny spôsobom uvádza okolnosti, ktoré boli podkladom na rozhodnutie. V odôvodnení rozhodnutia musí správny orgán reagovať na dva okruhy problémov, a to na skutkové okolnosti a právne posúdenie veci. Za skutkové okolnosti treba považovať

najmä skutočnosti, ktoré boli nepochybne zistené, a ich právny význam. Ďalej treba uviesť, aké dôkazy boli vykonané, ako ich hodnotí správny orgán, prečo neboli vykonané niektoré navrhované dôkazy, a napokon, ako sa správny orgán vyrovnal s návrhmi a námietkami účastníkov. V odôvodnení rozhodnutia nemožno uvádzať skutkové zistenia, ktoré sa buď vôbec nevykonali, alebo sa o nich správny orgán dozvedel až po vyhlásení rozhodnutia. Právne posúdenie veci znamená, že správny orgán subsumuje zistený skutkový stav pod príslušné ustanovenie hmotnoprávneho predpisu. Medzi právnym posúdením a skutkovými zisteniami musí byť logický vzťah. Právne posúdenie veci musí obsahovať konkrétny odkaz na príslušný právny predpis, z ktorého správny orgán vo výrokovej časti rozhodnutia vychádzal a z ktorého vyvodzuje svoje právne posúdenie. Nestačí len citácia príslušného ustanovenia, ale je žiaduce, aby sa vyložil aj obsah právnej normy, aby účastníci pochopili vzťah medzi skutkovým zistením a právnym posúdením. Na to, aby správny orgán mohol vec správne posúdiť je však potrebné, aby skutkový stav bol náležite zistený a prípadné rozpory boli patričným spôsobom odstránené.

27. V správnom súdnictve správny súd pri svojom konaní a rozhodovaní nenahrádza činnosť orgánov verejnej správy, ale len preskúmava „zákonnosť“ rozhodnutí a postupov orgánu verejnej správy, o ktorých fyzická osoba alebo právnická osoba tvrdí, že boli nezákonné (napr. II. ÚS 588/2016). Je preto úlohou práve správneho orgánu, aby v rámci svojej činnosti vykonal potrebné dokazovanie na to, aby náležite zistil skutkový stav a svoje rozhodnutie patrične a vyčerpávajúco odôvodnil tak, aby žiadna zásadná otázka nezostala nezodpovedaná.

28. V rámci správneho súdneho konania bol primárne predmetom súdneho prieskumu výrok o dorubení dane z pridanej hodnoty za predmetné zdaňovacie obdobie december 2014 vo výške v sume 18 483,52 eur, pričom aj podľa kasačného súdu žalobca nedostal v odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaného odpoveď, nakoľko z rozhodnutia žalovaného, ani z rozhodnutia správcu dane nevyplýva ani 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. Žalovaný teda postupoval v rozpore so znením ustanovenia § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorý ustanovuje požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia daňového úradu.

29. Najvyšší súd SR vo svojom rozhodnutí sp. zn. 8Szd/I/2013 z 23. januára 2014, uviedol, že „...zásada materiálnej pravdy potom podľa slovenskej právnej úpravy nemá charakter absolútny, t. j. správne orgány nemajú povinnosť zistiť všetku a absolútnu pravdu, ale stav veci majú zistiť „len“ spoľahlivo, teda tak, aby bolo možné riadne, včas a spravodlivo rozhodnúť. Zásada materiálnej pravdy podľa slovenskej právnej úpravy je kompromisom medzi striktným chápaním absolútnej pravdy a ďalšími zásadami, ktoré má správny orgán v rámci správneho konania dodržiavať (napr. primeranosť konania z hľadiska časového, primeranosť konania z hľadiska ekonomického a pod. ....)“ a konštatuje, že za dôkaznej situácie, ktorá sa nachádza v administratívnom spise žalovaného, ako aj v súdnom spise, žalobou napadnuté rozhodnutie, vzhľadom na svoje odôvodnenie, citovanej požiadavke materiálnej pravdy nevyhovuje.

30. Vzhľadom na to, že správny orgán v odôvodnení napadnutého rozhodnutia neodstránil rozpory v tom, či v danom prípade žalobcov nárok na odpočet DPH neuznávajú 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, je nutné toto rozhodnutie považovať za zmätočné a nepreskúmateľné, nakoľko je v rozpore s ust. § 63 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z., ktorý ustanovuje požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia daňového úradu. Kasačný súd preto v zmysle ust. § 461 S.s.p. kasačnú sťažnosť žalovaného ako nedôvodnú zamietol.

31. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného opätovne rozhodnúť v zmysle rozsudku správneho súdu

č.k. 23S 115/2018-92 a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť, najmä vysporiadať sa s tým, či žalobcov nárok na odpočet DPH neuznávajú 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.

32. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov kasačného konania, ako náhradu trov konania pred správnym súdom. (§ 175 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

33. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.