

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/3/2020
Identifikačné číslo spisu: 6018200676
Dátum vydania rozhodnutia: 04.05.2021
Meno a priezvisko: JUDr. Nora Halmová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:6018200676.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Nory Halmovej a zo sudcov JUDr. Jany Zemkovej PhD. a JUDr. Jozefa Milučkého, v právnej veci žalobcu: Športcentrum Ekoma, s. r. o., Sekier - Osada 8746, Zvolen, právne zastúpený: Ulianko & partners, s. r. o., Nám. SNP 37, Zvolen, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101548849/2018) zo dňa 10. augusta 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/119/2018-83 zo dňa 11. septembra 2019, takto

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/119/2018-83 zo dňa 11. septembra 2019 z r u š u j e a v e c v r a c i a krajskému súdu na ďalšie konanie.

Odôvodnenie

1.

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 len „SSP“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 101548849/2018 zo dňa 10. augusta 2018 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) č. 100159200/2018 zo dňa 17. januára 2018 a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie. O trovách konania krajský súd rozhodol podľa § 167 SSP a žalobcovi, ktorý bol v konaní pred krajským súdom úspešný priznal právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania v rozsahu 100 %.

2. Z obsahu administratívneho spisu krajský súd zistil, že u žalobcu bola vykonaná daňová kontrola na daň z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie január - december 2014. O výsledku daňovej kontroly bol vyhotovený Protokol č. 100566825/2017 zo dňa 04. apríla.2017, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole dňa 06. apríla 2017. Vo vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 100159200/2018 zo dňa 17. januára 2018 vyrubil žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) rozdiel dane v sume 4.474,38 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014. Správca dane uviedol, že daň vyrubená daňovým priznaním, doručeným dňa 24. augusta 2014

bola vo výške 435,27 €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní predstavovala 4.909,65 € a rozdiel dane tak predstavuje sumu 4.474,38 €.

3. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry vystavenej dodávateľom T. V. (faktúra č. 2014/8), z faktúr vystavených deklarovateľom BETAMONT, s.r.o. (č. F146023199, č. F146023200, č. F146023201) a taktiež neuznal právo na odpočítanie DPH z nákupu hnutel'ného majetku (nákup ROWENTA R0542111 vysávač - 1 ks, od dodávateľa S. Y. - EURONICS TPD, nákup koberec SHAGGY EXTRA - 1ks, od dodávateľa MERKURY MARKET SLOVAKIA, s.r.o.). Správca dane konštatoval porušenie § 51 ods. 1 písm. a) a § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“).

4. Vo vzťahu k deklarovateľovi T. V., podľa názoru správcu dane, žalobca neunesol dôkazné bremeno, že deklarovaná obchodná transakcia sa realizovala prezentovaným spôsobom, pretože správcovi dane sa s deklarovateľom nepodarilo skontaktovať a nepodarilo sa preveriť obchodnú transakciu mimo účtovných a daňových dokladov žalobcu. Rovnako žalobca neunesol dôkazné bremeno vo vzťahu k deklarovateľovi BETAMONT, s.r.o., pretože osoba oprávnená konať za dodávateľa uviedla, že faktúry neboli spoločnosťou vystavené a nesedí ani číselný rad faktúr. DPH z predložených faktúr nebola priznaná a odvedená, nakoľko tieto faktúry spoločnosť nevystavila. Správca dane zároveň uviedol, že bola vykonaná fyzická ohliadka priestorov areálu žalobcu, z ktorej bolo zrejmé, že práce, ktoré mali byť dodané, boli vykonané, ale podľa správcu dane nebolo preukázané dodanie zo strany deklarovateľovi predložením účtovných a daňových dokladov za príslušné zdaňovacie obdobie, z ktorých si žalobca uplatnil právo na odpočítanie dane. Pokiaľ išlo o nákup hnutel'ného majetku, tento sa nenachádzal v Zozname drobného majetku za obdobie od 01. januára 2010 do 31. decembra 2014, ktorý bol žalobcom správcovi dane predložený. Ani iným spôsobom sa nepreukázalo, že by tento majetok mal žalobca vo svojom areáli a používal ho na účely svojho podnikania.

5. Voči rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím č. 101548849/2018 zo dňa 10. augusta 2018 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný sa stotožnil so záverom správcu dane a uviedol, že správca dane mal pochybnosti o vierohodnosti, úplnosti a pravdivosti predložených dokladov, nevychádzal len z dokladov (faktúr), ktoré predložil daňový subjekt, ale vykonal k tomuto účelu dokazovanie. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie DPH z dodávateľskej faktúry iba predložením faktúry, ale musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené osobou uvedenou na faktúre. Dôkazné bremeno je preto na strane daňového subjektu a správca dane vykonáva len tie dôkazy, ktoré navrhne daňový subjekt. Správca dane nerozširoval ani splnenie podmienok nad rámec zákona. Požadoval predložiť také dôkazy, ktoré by preukazovali, že došlo k uskutočneniu zdaniteľných plnení deklarovateľom spôsobom. Správca dane ani neaplikoval ustanovenie § 69 ods. 14 zákona o DPH o ručení za daň, na ktoré v odvolaní žalobca poukazoval.

6. Krajský súd preskúmal správnu žalobou napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie orgánu verejnej správy prvého stupňa, vrátane postupu, ktorý im predchádzal, v rozsahu a z dôvodov správnej žaloby, a dospel k záveru, že správna žaloba žalobcu je z časti dôvodná, preto správnu žalobou napadnuté rozhodnutia podľa ustanovenia § 191 ods. 1 písm. c) a e) SSP v spojení s § 191 ods. 3 SSP zrušil a vec vrátil orgánu verejnej správy prvého stupňa na ďalšie konanie podľa § 191 ods. 4 SSP.

7. Za dôvodnú považoval krajský súd žalobnú námietku žalobcu, týkajúcu sa neuznania odpočítania DPH z prijatých faktúr od deklarovateľovi T. V. za dodanie služieb - prác. Správca dane v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že vykonal fyzickú ohliadku areálu žalobcu, z ktorej bolo zrejmé, že práce boli vykonané, ale nebolo preukázané dodanie prác zo strany dodávateľa predložením účtovných a daňových dokladov. Podľa správcu dane bolo spochybnené, že práce dodal deklarovateľ.

dodávateľ. Správca dane poukázal na to, že deklarované plnenia sa snažil preveriť u dodávateľa T. V. Predvolania č. 103211817/2016 zo dňa 25. mája 2016 a č. 104277440/2016 zo dňa 11. novembra 2016 sa správcovi dane na známu adresu uvedeného deklarovaného dodávateľa nepodarilo doručiť a zásielky sa vrátili s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane následne požiadal o predvedenie uvedenej osoby Okresné riaditeľstvo PZ v Banskej Bystrici žiadosťou č. 104402770/2016 zo dňa 05. decembra 2016. T. V. nebol predvedený z dôvodu, že sa na známej adrese jeho pobytu nenachádzal a obyvatelia domu nemali žiadnu vedomosť o tom, že by sa takáto osoba v dome vôbec mala nachádzať.

8. Podľa názoru krajského súdu, k dodávateľovi T. V., prijaté závery správcu dane neobstoja. Správca dane uznal splnenie formálnych zákonom vyžadovaných podmienok - predloženie dokladov zo strany žalobcu, konkrétne faktúry so zákonom požadovanými náležitosťami. Zároveň konštatoval na základe zistení z fyzickej ohliadky areálu žalobcu, že deklarované plnenia boli realizované. Podľa správcu dane ale nebolo preukázané, že plnenia boli realizované deklarovaným dodávateľom, pretože tento bol nekontaktný. Zdokladované zistenie nekontaktnosti u deklarovaného dodávateľa podľa správcu dane vyvracia vierohodnosť a preukázateľnosť dokladov znejúcich na jeho meno a odôvodňuje pochybnosti o ich pravosti a pravdivosti údajov v nich uvedených. Zároveň správca dane konštatoval, že ak nemožno overiť u deklarovaného dodávateľa doklady predložené kontrolovaným daňovým subjektom, sú tieto doklady nepreukázané. Žalovaný sa s týmito závermi správcu dane stotožnil.

9. Krajský súd mal za to, že vyššie uvedené skutočnosti a ich vyhodnotenie daňovými orgánmi sami o sebe nepostačujú pre akceptovanie záveru, že daňové orgány spochybnili, že deklarovaná obchodná transakcia sa stala žalobcom deklarovaným spôsobom. Za podstatné krajský súd považoval to, že ani správca dane a ani žalovaný nespochybnili reálne uskutočnenie deklarovaných plnení, iba formálne podmienky uplatňovaného daňového nároku. Správca dane vo svojom rozhodnutí uviedol, že vykonal fyzickú ohliadku priestorov areálu žalobcu, z ktorej bolo zrejmé, že práce boli vykonané. Zároveň nešlo ani o prípad, že by deklarovaný dodávateľ sám poprel dodanie plnení a vystavenie faktúry. Podľa krajského súdu nemožno u daňového subjektu vyvodzovať zodpovednosť za nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa a za prípadné neplnenie jeho účtovných a daňových povinností. Samotná nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa a s tým súvisiace nepredloženie daňových a účtovných dokladov nepostačuje na prelomenie žalobcovho tvrdenia o reálnosti deklarovaných obchodných prípadov. Daňové orgány v preskúmaných rozhodnutiach 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. Pokiaľ žalovaný vo svojom rozhodnutí zdôrazňoval, že nepostačuje len predloženie faktúry, pretože predloženie faktúry bez podloženia reálnym dodaním prác nepostačuje, táto jeho argumentácia je nepoužiteľná na prípad žalobcu, keď dodanie deklarovaných plnení (služieb) - to že boli uskutočnené v areáli žalobcu, nebolo správcom dane spochybnené a sám správca dane konštatoval, že tieto boli dodané. Nedostatky rozhodnutia správcu dane vo vzťahu k posúdeniu nároku na odpočítanie DPH z faktúry vystavenej deklarovaným dodávateľom T. V. neboli odstránené ani v odvolacom konaní žalovaným. Žalovaný sa stotožnil so závermi správcu dane a navyiac neuviedol žiadne iné úvahy, ktoré by nasvedčovali správnosti záverov prijatých správcom dane.

10. Krajský súd uviedol, že aj keď neuznal všetky žalobné námietky žalobcu, pristúpil k zrušeniu rozhodnutia žalovaného a orgánu verejnej správy prvého stupňa v celom rozsahu, pretože daňové orgány rozhodli o vyrubení dane (správca dane), resp. o potvrdení rozhodnutia (žalovaný) jedným výrokom. Krajský súd uviedol, že v ďalšom konaní bude úlohou daňových orgánov opätovne posúdiť žalobcom uplatnený nárok na odpočítanie DPH z faktúr od deklarovaného dodávateľa T. V. a pri jeho posúdení zohľadniť závery správneho súdu uvedené v tomto rozhodnutí.

2.

11. Proti rozsudku krajského súdu podal žalovaný („kasačný sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil, vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie a zaviazal žalobcu znášaním trov celého

konania zo svojho.

12. Žalovaný uviedol, že v zdaňovacom období júl 2014 si žalobca uplatnil odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry od dodávateľa T. V., ktorej predmetom bola manipulácia s drevnou hmotou. Správca dane v súlade so zákonom o DPH preveroval žalobcom uplatnené odpočítanie dane, pričom z odôvodnenia napadnutých rozhodnutí žalovaného a správcu dane vyplýva, že v prípade preverenia dodania prác deklarovaným dodávateľom T. V.C. sa tento k správcovi dane nedostavil ani na základe opakovaného predvolania a nebolo možné ho predviesť ani príslušníkmi policajného zboru. Ako vyplýva z konania, žalobca správcovi dane okrem faktúr a objednávky nepredložil žiadne iné dôkazy preukazujúce, že k dodaniu prác došlo deklarovaným dodávateľom.

13. V posudzovanom prípade bola spochybnená práve skutočnosť, že práce dodal dodávateľ T. V. Pokiaľ si žalobca uplatnil 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, ktorá správca dane a aj žalovaný vyhodnotili tak, že skutočné dodanie prác deklarovaným dodávateľom z nich nevyplynulo. Faktúra a objednávka síce obsahovali popísané práce, ktoré mali byť žalobcovi dodané, ale žiadne iné dôkazy, ktoré by 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 preukázali, neboli predložené. Správca dane a žalovaný nepričítali na ťarchu žalobcu ani skutočnosti, za ktoré nezodpovedá a ani nekontaktnosť dodávateľa T. V. Správca dane vychádzal z dôkazov, ktoré predložil žalobca (faktúra, objednávka) a ktorými bol povinný preukázať splnenie nároku na odpočítanie dane. Správca dane oznámil žalobcovi, že má pochybnosti o úplnosti, pravdivosti a vierohodnosti predložených dokladov a vyzval ho na predloženie dôkazov, ktoré preukážu existenciu deklarovaneho zdaniteľného plnenia, ale žalobca žiadne iné dôkazy nepredložil. Na základe týchto skutočností žalovaný nesúhlasil s tvrdením súdu, že žalovaný vyvodzoval zodpovednosť za nekontaktnosť deklarovaneho dodávateľa a jeho neplnenie 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.

3.

14. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalovaného v plnom rozsahu stotožnil so zisteniami a právnymi závermi krajského súdu. S kasačnou sťažnosťou žalovaného nesúhlasil a považoval ju za nedôvodnú. Žalobca mal za to, že žalovaný v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne relevantné dôvody, ktoré by mali viesť k záveru o nesprávnom právnom posúdení veci krajským súdom. Žalovaný sa nevysporiadal so zistením a konštatovaním správcu dane, ktorý nespochybnil existenciu materiálneho plnenia, nakoľko zistil, že deklarované plnenia boli realizované. Z preskúmaného rozhodnutia, ani z rozhodnutia správcu dane nevyplyvajú žiadne skutočnosti, ktoré by vyvracali tvrdenie žalobcu o tom, že práce boli dodané dodávateľom T. V., prípadne že by konanie žalobcu bolo poznačené podvodom alebo zneužitím práva.

4.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“ alebo „najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd v zmysle § 438 ods. 2 SSP preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 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 www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

17. Podľa § 438 ods. 1 SSP kasačnou možno napadnúť právoplatné rozhodnutie krajského súdu.

18. Podľa § 454 SSP na rozhodnutie kasačného súdu je rozhodujúci stav v čase právoplatnosti napadnutého rozhodnutia krajského súdu.

19. Z obsahu súdneho a pripojeného administratívneho spisu kasačný súd zistil skutkový stav, z ktorého vyplýva, že správca dane vykonal daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január - december 2014, začatú na základe Oznámenia o výkone daňovej kontroly č. 102925430/2016 zo dňa 13. apríla 2016. Na základe dokladov predložených daňovým subjektom k výkonu daňovej kontroly za zdaňovacie obdobie júl 2014 bolo správcovi dane zistené, že daňový subjekt si uplatnil odpočítanie DPH vo výške 2.058,40 € z dodávateľskej faktúry č. 2014/8 zo dňa 31. júla 2014 od dodávateľa T. V., ktorej predmetom bolo opracovanie dubových prírezov, hobľovanie, brúsenie a manipulácia s drevnou hmotou. K faktúre bola predložená objednávka na dodanie uvedených prác. Za účelom preverenia práva na odpočítanie DPH z predmetnej dodávateľskej faktúry vo veci preverenia dodania uvedených prác správca dane predvolal T. V. Predvolaním č. 103211817/2016 zo dňa 25. mája 2016 na daňový úrad na deň 20. júna 2016. T. V. sa v stanovenom termíne bez ospravedlnenia nedostavil, nakoľko predvolanie sa vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“, o čom správca dane spísal úradný záznam č. 103330660/2016 zo dňa 13. júna 2016. Správca dane žiadosťou č. 652825/2016 zo dňa 05. mája 2016 žiadal o preverenie trvalého pobytu T. V., na základe odpovede bol potvrdený trvalý pobyt na adrese Partizánska cesta 1667/2, Banská Bystrica. Správca dane opakovane predvolal T. V. Opakovaným predvolaním č. 104277440/2016 zo dňa 11. novembra 2016 na daňový úrad na deň 28. novembra 2016. T. V. sa k správcovi bez ospravedlnenia nedostavil, predvolanie sa vrátilo s poznámkou „adresát neznámy“. Správca dane žiadosťou o predvedenie č. 104402770/2016 zo dňa 05. decembra 2016 požiadal Okresné riaditeľstvo PZ v Banskej Bystrici o jeho prevedenie, v stanovený termín nebol T. V. predvedený. Podľa odpovede OR PZ v Banskej Bystrici z 20. decembra 2016 previerky na adrese trvalého pobytu boli negatívne, po opakovaných pokusoch nikto neotváral a podľa informácií získaných od obyvateľov bytového domu, títo nemali žiadnu vedomosť o tom, že by sa tam mala táto osoba nachádzať.

20. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil správca dane Protokol č. 100566825/2017 zo dňa 04. apríla 2017, ktorý bol žalobcovi doručený spolu s výzvou na vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole dňa 06. apríla 2017. Žalobca podal dňa 02. mája 2016 písomné vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole. Vo vyrubovacom konaní správca dane rozhodnutím č. 100159200/2018 zo dňa 17. januára 2018 vyrubil žalobcovi podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku rozdiel dane v sume 4.474,38 € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2014. Na základe dokazovania, vykonaného počas daňovej kontroly, správca dane neuznal odpočítanie dane z predloženej faktúry č. 2014/8 zo dňa 31. júla 2014 od dodávateľa T. V., pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno, že deklarovaná obchodná transakcia sa realizovala žalobcom tvrdeným spôsobom.

21. Na základe odvolania žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 101548849/2018 zo dňa 10. augusta 2018 napadnuté rozhodnutie správcu dane potvrdil. Žalobca proti rozhodnutiu žalovaného podal v zákonom stanovenej lehote na Krajský súd v Banskej Bystrici žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného.

22. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti žalovaného je rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 23S/119/2018-83 zo dňa 11. septembra 2019, ktorým súd zrušil rozhodnutia orgánov verejnej správy oboch stupňov a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky žalovaného sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

5.

23. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len „dodanie

služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

24. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

25. Podľa § 49 ods. 1, 2 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na 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,

b) ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12,

c) ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a,

d) ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

26. 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.

27. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku, 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.

28. 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.

29. Podľa § 3 ods. 6 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvyhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

30. 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, 2)

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.

31. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

32. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov.

33. Podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku, správca dane po vykonaní daňovej kontroly v rozhodnutí určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

34. 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.

35. 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 zaplataenia týchto súm pokladničnými alebo inými dokladmi a existencia iných listinných dôkazov nie sú predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona o DPH.

36. 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.

37. 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 vykonávaným 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.

38. 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“.

39. 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 T. V. považovali za pochybnú skutočnosť, či tieto deklarované plnenia (práce) boli reálne dodané osobou uvedenou na faktúrach. Žalovaný v preskúvanom rozhodnutí konštatoval, že záver prijatý správcou dane v prípade neuznaného odpočítania dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov T. V. 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.

40. Nakoľko v daňovom konaní nebolo preukázané, že došlo k reálnemu dodaniu prác žalobcovi deklarovanej dodávateľom T. V., 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.

41. 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 T. V. 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.

42. 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).

43. 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.

7.

44. 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.

45. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.