

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 5Sžfk/61/2017  
Identifikačné číslo spisu: 8016200691  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.08.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Milan Morava  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:8016200691.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Milana Moravu a členiek senátu JUDr. Jarmily Urbanovej a JUDr. Petry Příbelskej, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): SLUŽBY VAŽEC, s.r.o., so sídlom Rovná 4240, Poprad, IČO: 46 537 911, právne zastúpený: JUDr. Valéria Brečková, advokátka so sídlom Daľkovská 470/14, Snina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103560533/2016 zo dňa 20. júla 2016, rozhodujúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/35/2016-47 zo dňa 8. júna 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 4S/35/2016-47 zo dňa 8. júna 2017 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. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 4S/35/2016-47 zo dňa 8. júna 2017 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103560533/2016 zo dňa 20.07.2016. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 a § 168 S.s.p. tak, že účastníkom konania ich náhradu nepriznal.

2. Napadnutým rozhodnutím č. 103560533/2016 zo dňa 20.07.2016 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102560217/2016 zo dňa 15.02.2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 1 681,50 € s odôvodnením, že žalobca nesplnil podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), keďže žalobca si neoprávnené uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. FV20130072 zo dňa 30.09.2013, základ dane v sume 8 407,50 €, DPH 20% v sume 1 681,50 € za práce na stavbe: Dobudovanie stokovej siete v aglomerácii Čachtice od spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o., Bernolákova 1067/86, Vranov nad Topľou.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal nezákonnosť rozhodnutia žalovaného ako i rozhodnutia správcu dane. Podľa žalobcu sa žalovaný nedostatočne vysporiadal s jeho námietkami, ktorými poukazoval na nezákonný postup správcu dane, a ktoré majú za následok nezákonnosť napadnutého rozhodnutia, t.j. že správca dane v priebehu daňového konania nezhrmaždil dostatočné množstvo dôkazov a pri hodnotení vykonaných dôkazov došlo zo strany správcu dane nie k voľnému, ale k ich svojvoľnému hodnoteniu, a to v neprospech žalobcu. Tak, ako v odvolaní, aj v žalobe žalobca namietal, že od začiatku daňovej kontroly, t.j. od 11.09.2014 do ďalšieho prvého úkonu správcu dane, teda do 08.07.2015 správca dane nevykonal žiadne procesné úkony v súčinnosti so žalobcom. Podľa jeho názoru správca dane začal daňovú kontrolu a bez súčinnosti s ním po 10 mesiacoch dňa 08.07.2015 oboznámil žalobcu so zisteniami pri daňovej kontrole, ktoré sú vyložene založené na pochybnostiach správcu dane o prijatých zdaniteľných pleniach a nadväzne na týchto pochybnostiach prezentuje prvýkrát od začatia daňovej kontroly dňa 8.7.2015 neuznanie práva na odpočítanie dane z nakupovaných služieb pre finálneho odberateľa za predmetné zdaňovacie obdobie v celkovej výške 1 681,50 €. Poukázal na to, že na základe návrhu na vykonanie dôkazov zo dňa 20.08.2015 správca dane predmetné oprávnené návrhy žalobcu na vykonanie dôkazov v procese daňovej kontroly odmietol, resp. ich nevykonal, pretože zavinením správcu dane, nie zavinením žalobcu, sa blížila lehota podľa § 46 ods. 10 Daňového poriadku na „povinné ukončenie“ daňovej kontroly, bez ohľadu na štádium daňovej kontroly, bez ohľadu na neukončený proces dokazovania - ukončenie daňovej kontroly, a tak ju aj správca dane nezákonne ukončil, keď dňa 19.08.2015 vyhotovil protokol o daňovej kontrole. Zdôraznil, že v prípade, ak proces daňovej kontroly a protokol z daňovej kontroly ako základný relevantný podklad vyhotovený správcom dane v procese zisťovacom a preverovacom je zaťažený vadou nezákonnosti, tak samotné rozhodnutie správcu dane, ktoré je zavŕšením vyrubovacieho konania, je rovnako nezákonné, pretože vychádza zo skutočností zistených počas nezákonnej daňovej kontroly a z podkladu - protokolu o takejto kontrole bez zákonných vyššie uvedených obligatórnych náležitostí protokolu o daňovej kontrole a z týchto dôvodov je potom vadou nedodržania zákonnosti postihnuté aj rozhodnutie žalovaného. Žalobca ďalej namietal, že došlo aj k hmotnoprávnemu pochybeniu správcu dane, a to v dôsledku toho, že správne určenie dane za predmetné zdaňovacie obdobie roka 2013 zo zákona o DPH ustanovuje, že platiteľovi DPH nevzniká len právo na odpočítanie DPH, ale aj daňová povinnosť z uskutočnených zdaniteľných plení. Správca dane sa nevysporiadal v procese daňovej kontroly dostatočne, úplne a preukázateľne s prevereníím prijátého zdaniteľného plenia a vôbec sa nevysporiadal s prevereníím daňových povinností tohto platiteľa DPH v predmetnom zdaňovacom období z uskutočneného zdaniteľného plenia, a to z dôvodu, že neuznané prijaté zdaniteľné plenie bolo použité pre finálnych odberateľov a nemohlo byť pre týchto odberateľov použité zdaniteľné plenie z iných zdrojov, čiže ak podľa deklarovania správcu dane nebolo prijaté zdaniteľné plenie od predmetných platiteľov DPH - subdodávateľov, tak relevantne opierajúc sa o zásadu materiálnej pravdy v daňovom konaní nemohla vzniknúť ani daňová povinnosť tomuto platiteľovi DPH a túto stránku správneho určenia dane správca dane neriešil a vôbec sa ňou nezaoberal, pretože to nie je v prospech štátneho rozpočtu, došlo k porušeniu zásady zákonnosti a zásady rovnocennosti zo strany správcu dane. Ďalej namietal, že ak správca dane v procese daňovej kontroly, resp. v oboznámení so zisteniami, preveroval subdodávateľov platiteľa DPH, ktorému nebolo priznané právo na odpočítanie dane, a to spôsobom vecného prirad'ovania jednotlivých zákaziek v reťazci subdodávateľov platiteľa, pýta sa, prečo túto zákonnú metódu akceptovanú v rámci práva EÚ neaplikoval aj pri tomto platiteľovi, s cieľom zistenia správnej výšky dane aj na výstupe, ktorá je neoddeliteľnou súčasťou správneho stanovenia daňovej povinnosti za každé zdaňovacie obdobie, lebo taký je predpísaný zákonný postup podľa Daňového poriadku, čo správca dane nedodržel, resp. sa vôbec touto nepostrádateľnou stránkou správneho určenia dane vôbec nezaoberal, čo je v príkrom rozpore so základnou generálnou hmotnoprávnou zásadou, resp. podmienkou na uplatnenie práva na odpočítanie dane, t.j. prijatie zdaniteľných plení na svoje uskutočnené zdaniteľné plenia. Opätovne namietal, že správca dane s poukazom na § 46 ods. 10 Daňového poriadku nevykonal daňovú kontrolu s naplnením jej zákonného účelu v zákonom stanovenej lehote jedného roka a táto skutočnosť vysvetľuje, prečo správca dane už ďalej nechcel akceptovať navrhované, ako i predložené dôkazy v rámci daňovej kontroly zo dňa 20.08.2015 v tomto daňovom konaní. Postupom správcu dane bol žalobca vystavený do situácie, ktorá ho podstatne znevýhodňovala oproti správcovi dane a značne obmedzila jeho možnosti obhajovať svoje tvrdenia a uplatňovať svoje zákonné práva. V danom prípade porušovanie ústavného princípu proporcionality je podľa žalobcu previazané so závažným a sústavným porušovaním procesného

postupu, ktoré je takého rozsahu, že podľa názoru žalobcu predstavuje úmyselné marenie účelu daňovej kontroly a daňového konania, ale aj porušenie práv daňového subjektu, ktoré mu zákon priznáva v ustanovení § 3 ods. 1, 2, 8 a § 45 ods. 1 Daňového poriadku. Akcentoval, že s existenciou uvedených procesných väd sa spája evidentné porušenie zákonnosti s dopadom na samotné posúdenie veci.

4. Uviedol, že nezákonné je aj vyrubovacie konanie a to preto, že v priebehu tohto konania správca dane v rozpore so zákonom získaval dôkazy, pričom vo vyrubovacom konaní je možné už len vyhodnocovať dôkazy získané počas daňovej kontroly, aj to len vo vzťahu k námietkam a dôkazom daňového subjektu, t.j. žalobcu. Správca dane požadoval dôkazné bremeno, ktoré nepatrí žalobcovi a tiež, že dôkazné bremeno u subdodávateľov preveroval v čase inom, ako je čas zdaniteľných plnení, a to s odstupom viac než jedného roka. V súvislosti s argumentáciou žalovaného, že žalobca iba deklaroval stavebné práce na predloženej faktúre, dôvodil, že správca dane vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 1 681,50 € od spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o. za vykonané stavebné práce a dodávky na stavbe napriek tomu, že vystavenie faktúry potvrdila konateľka dodávateľa p. I. T.. Jej vyjadrenia k realizácii stavebných prác boli podľa názoru žalovaného, ako aj správcu dane len všeobecného charakteru, bez uvedenia konkrétnych skutočností, t.j. s uvedením, kde a kedy boli stavebné práce vykonané, nevedela predložiť evidenciu odpracovaných hodín a predložiť zoznam zamestnancov, ktorí mali práce realizovať, iba konštatovala, že práce boli vykonané v subdodávke spoločnosťou Poľovnícky dvor, s.r.o., keďže spoločnosť MaK DOMISTAV, spol. s r.o. nemala materiálne ani personálne zabezpečenie na ich realizáciu. Faktúra, objednávka a súpis vykonaných prác obsahujú len všeobecný opis zdaniteľného plnenia, neboli daňovým subjektom predložené ďalšie dôkazy, ako napr. preberací protokol o vykonaných prácach, stavebný denník a pod. Poukázal na to, že správca dane nespochybnil dodanie služieb, že práce neboli vykonané vôbec, ale zistil, že v predmetnom konaní nebolo preukázané, že tieto vykonali osoby uvedené na predložených faktúrach. Takéto rozhodnutie považuje za zmätočné a nepreskúmateľné. K argumentácii žalovaného, že nepreukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu stavebných prác deklarovaných na predloženej faktúre od spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o., uviedol, že podľa zistení správcu dane mal práce na stavbe: Dobudovanie stokovej siete v aglomerácii Čachtice vykonať Poľovnícky dvor, s.r.o., avšak táto spoločnosť nebola nájdená v dome súp. č. 103 v obci Juskova Vola. Takéto tvrdenie správcu dane podľa žalobcu nemá právnu relevanciu. Relevantným by bol dôkaz - potvrdenie obce Juskova Vola, z ktorého by bolo zrejmé, že dom súp. č. 103 v obci Juskova Vola neexistuje. V tomto smere podľa neho neobstojí ani zistenie zamestnancov správcu dane u starostu obce že dom súp. č. 103 kúpil sused v roku 2013, ktorý ho následne zbúral. Ak správca dane zistil, že spoločnosť Poľovnícky dvor, s.r.o. je pre poštového doručovateľa neznáma, tak bolo jeho povinnosťou štátnymi donucovacími prostriedkami, napr. políciou zistiť adresáta Poľovnícky dvor, s.r.o. aj iným spôsobom ako poštovým doručovateľom. Skutočnosť, či tretí subjekt má alebo nemá sídlo, nemá s ním absolútne nič spoločné. Ďalej uviedol, že ak dodávateľ MaK DOMISTAV, s.r.o. urobil podvod pri vedení účtovníctva a dodávaní služieb, tak toto chcel preukázať práve vo vyjadrení zo dňa 28.9.2015. Objednal si služby u spoločnosti MaK DOMISTAV, s.r.o., a táto ich a vykonala, aj keď bez jeho vedomosti, akými pracovníkmi boli tieto práce vykonané.

5. Ďalej namietal výsluch konateľky I. T., pri ktorom mu bolo upreté porušenie zákonného práva podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku, lebo nebol včas informovaný o jej výsluchu a nemal možnosť byť pri jej výsluchu a klásť jej otázky. V tejto súvislosti poukázal aj na právny názor Najvyššieho súdu SR vyslovený v obdobnej veci v jeho rozsudkoch 6Sžf/28/2011, 6Sžf/32/2012, 6Sžf/33/2012 a 6Sžf/34/2012, ako aj na rozsudok Krajského súdu v Prešove sp.zn. 2S/9/2013 zo dňa 15.11.2013 Tým, že správca dane neumožnil žalobcovi realizáciu jeho práva upraveného v § 25 ods. 4 Daňového poriadku, poškodil ho na jeho právach počas daňového dokazovania, a takýto postup má priamy dosah na zákonnosť vydaných rozhodnutí daňových orgánov. Ďalej argumentoval tým, že ak správca dane vo svojom rozhodnutí uvádza, že v prípade stavebných prác nie je podstatné, či boli vykonané, ale je podstatné, či boli vykonané v súlade s predloženou faktúrou - daňovým dokladom, je toho názoru, že pokiaľ oba subjekty zmluvného vzťahu potvrdili vykonanie stavebných prác v súlade s predloženou faktúrou, tak správca dane pri posudzovaní nároku musí dať prednosť skutočnému stavu pred stavom formálne právnym. K tvrdeniu žalovaného, že daňovým subjektom neboli predložené ďalšie dôkazy, ako napr. preberací protokol o vykonaných prácach, stavebný denník a pod., uviedol, že nie je povinnosťou

daňového subjektu predkladať relevantné dôkazy iných (tretích) daňových subjektov na preukázanie uskutočnenia zdanieľných obchodov. Podľa jeho názoru podstatou daňového konania v tejto veci nemali byť skutočnosti, ktoré sú predmetom odôvodnenia, ale podstatou daňového konania malo byť skúmanie daňových dokladov daňového subjektu Služby Vážec, s.r.o., čo do ich pôvodnosti, resp. jeho bezprostredných dodávateľov, a nie tretích ďalších subjektov.

6. Okrem uvedeného namietať i porušenie ustanovenia § 45 ods. 1 písm. e/ Daňového poriadku správcou dane, pretože mu neumožnil účasť pri výsluchu navrhovaného svedka tým, že neupovedomil daňový subjekt o vypočutí svedkyne I. T.. Tento dôkaz bol získaný v rozpore so zákonom a na základe nezákonne získaných dôkazov nie je možné robiť závery a takto získané dôkazy vyhodnocovať. Vytýkal správcovi dane, že neakceptoval jeho návrhy zaslané v priebehu daňovej kontroly. Expedovanie protokolu o daňovej kontrole nie je ukončením daňovej kontroly. Ďalej vytýkal správcovi dane, že v priebehu daňovej kontroly mu neadresoval ani jedinú výzvu, s dôkazmi ho neoboznamoval a prakticky žiadne výzvy k predloženiu dokladov mu nezaslal. Prvýkrát ho kontaktoval až dňa 08.07.2015. Týmto konaním správca dane vytváral časový tlak na žalobcu z dôvodu potreby ukončenia daňovej kontroly v zákonom stanovenej lehote. Poukázal na nečinnosť správcu dane, nakoľko daňová kontrola bola začatá 11.09.2014 a prakticky 10 mesiacov správca dane s ním nekomunikoval. Ďalej namietať porušenie ustanovenia § 46 ods. 5 Daňového poriadku, a to tým, že ak správca dane zistil pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených daňovým subjektom mal mu oznámiť tieto skutočnosti a vyzvať ho, aby sa k nim vyjadril. Ak správca dane zákonným procesným spôsobom svoje pochybnosti mu neoznámil a nevyužil inštitút vytýkacieho konania, mohol sa domnievať, že správca dane žiadne pochybnosti nemá. Správca dane nikde neuviedol, akým inými dôkazmi mohol alebo mal ešte daňový subjekt disponovať, aby vyvrátil pochybnosti správcu dane. Postup správcu dane, ako aj žalovaného považuje za nezákonný, keď na základe uvedených zistení vylúčil jeho nárok na odpočítanie DPH, pretože mu to neumožňuje žiadna platná zákonná úprava. V tejto súvislosti poukázal na rozsiahlu judikatúru Európskeho súdneho dvora. Ústavného súdu SR a Najvyššieho súdu SR, podľa ktorých skutočností, na ktoré daňový subjekt nemá žiadny vplyv, napr. aj neplnenie si daňových povinností jeho dodávateľov voči miestne príslušnému daňovému úradu, nemôže mať vplyv na daňovú povinnosť daňového subjektu.

7. Krajský súd považoval žalobcom vznesené námietky za nedôvodné, pretože z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by správca dane nekonal v súčinnosti s daňovým subjektom, pretože vzhľadom na to, že išlo o zdaňovacie obdobie január až december 2013, je zrejme, že ak je na vykonanie daňovej kontroly stanovená ročná lehota, ak by správca dane žalobcu oboznamoval s každou odpoveďou na dožiadanie správcu dane, išlo by o neefektívnu kontrolu. Podľa názoru krajského súdu z obsahu administratívneho spisu nevyplýva, že by boli žalobcovi upreté nejaké práva a z citovaných zápisníc a z podaní žalobcu je zrejme, že okrem návrhu v elektronickom podaní zo dňa 20.8.2015 nenavrhol žiadne dôkazy ani žiadne listinné dôkazy nepredkladal. Ak teda správca dane vykonal vypočutie svedka p. C. T. v rámci vyrubovacieho konania, v žiadnom prípade nemožno konštatovať, že došlo k porušeniu subjektívnych práv žalobcu. Námietka žalobcu, že žalovaný sa dostatočne nevyrovnal s námietkami žalobcu vo vzťahu k nezákonnému postupu správcu dane, nie je dôvodná. Aj keď dôkaz - svedecká výpoveď p. C. T. bola uskutočnená až vo vyrubovacom konaní a nie v rámci daňovej kontroly, žalobcom navrhovaný dôkaz vykonaný bol. Iba z dôvodu, že nebol dodržaný formálny postup, nemožno hovoriť o nezákonnej daňovej kontrole. Z obsahu citovanej zápisnice o výsluchu svedka I. T. je zrejme, že okrem prítomnosti konateľa žalobcu, na objasnenie skutočného stavu vecí konateľ žalobcu nevznášal žiadne námietky vo vzťahu k vypočúvanému svedkovi.

8. Podľa názoru krajského súdu je bez akýchkoľvek pochybností, že v prípade, ak si daňový subjekt uplatní nárok na odpočet DPH, je povinný svoj nárok aj dostatočným a vierohodným spôsobom preukázať. Žalobca okrem faktúry a výpovedí svedka p. Kostovčikovej, ktorá potvrdila dodanie služby, nepredložil žiadne dôkazy, a teda aj podľa názoru krajského súdu neuniesol dôkazné bremeno, pretože dôkazné bremeno tak, ako upravuje citované ustanovenie § 24 Daňového poriadku a to podľa zákona o DPH, konkrétne § 49 ods. 2 a § 51 je predovšetkým na daňovom subjekte. Ak teda si žalobca uplatnil právo na odpočet DPH, je aj jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatnil odôvodnene a tak, ako

zákon o DPH, stanovuje podmienky. Žalobca ako daňový subjekt, ktorý si uplatnil nárok na odpočítanie DPH, neunesol dôkazné bremeno, keď jednoznačným a vierohodným spôsobom nepreukázal dodanie služby od spoločnosti MaK DOMISTAV, s.r.o. Za nedôvodnú krajský súd považoval aj argumentáciu žalobcu nálezom Ústavného súdu SR č. I. ÚS 241/07, pretože tento na predmetnú vec je neaplikovateľný, keďže sa vzťahuje k dani z príjmov podľa zákona č. 595/2003 Z.z., pričom je zrejmé, že ide o iný charakter dane a tento zákon má aj inak nastavené kritéria pre uznanie výdavkov atď..

9. Námietku žalobcu, že správca dane maril účel daňovej kontroly, krajský súd vyhodnotil ako nedôvodnú vzhľadom na počet preverovaných spoločností, vo vzťahu ku ktorým bolo potrebné preveriť za zdaňovacie obdobie január až december 2013, uskutočnenie služieb. Ak žalobca namietal, že správcovi dane predložil faktúru ako doklad, ktorý preukazuje zdaniteľný obchod a o uskutočnení dodania služby vypovedal aj svedok C. B., je treba poukázať na to, že faktúra je dokladom, ktorý iba deklaruje zdaniteľný obchod, pretože daňová povinnosť dodávateľovi nevznikla na základe vyhotovenia faktúry, ale na základe samotného aktu dodania tovaru alebo služby a faktúra preukazuje deň, ktorým k dodaniu došlo, teda deň vzniku daňovej povinnosti.

10. Krajský súd považoval za neaplikovateľné na predmetnú vec žalobcom uvádzané rozhodnutia ESD, pretože správca dane a ani žalovaný netvrdia, že došlo k podvodu, alebo že nedošlo k dodaniu služby podľa faktúry od dodávateľa MaK DOMISTAV, s.r.o.. Obe rozhodnutia založili na tom skutkovom základe, že žalobca vierohodne nepreukázal, že službu dodala spoločnosť MaK DOMISTAV, s.r.o.. V tejto súvislosti poukázal na Smernicu Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorá v čl. 218 upravuje, že členské štáty majú akceptovať ako faktúru každý doklad alebo oznámenie, ktoré sú vyhotovené na papieri alebo elektronicky, a ktoré spĺňajú ustanovené podmienky a Smernica umožňuje členským štátom stanoviť lehotu na vyhotovenie faktúr, pričom faktúru na účely DPH je podľa uvedenej Smernice a zákona o DPH je treba chápať ako klasickú účtovnú faktúru, pričom zákon o DPH v § 71 ods. 2 taxatívne vymedzuje obsahové náležitosti faktúry, pričom reálny obsah uvedený na faktúre musí byť daňovým subjektom, ktorý si uplatnil nárok na odpočet DPH aj reálne preukázaný. Ak teda v konaní žalobca bez akýchkoľvek pochybností nepreukázal, že k samotnému dodaniu služby v skutočnosti došlo deklarovaným dodávateľom (MaK DOMISTAV, s.r.o.), čo zistil správca dane pri výkone daňovej kontroly, potom na strane dodávateľa nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, a teda povinnosť platiť daň podľa § 69 ods. 1 tohto právneho predpisu, ale mu vznikla povinnosť platiť daň uvedenú na faktúre podľa § 71 ods. 6 zákona o DPH a odberateľ, teda žalobca nemôže odpočítať daň, pretože mu nevzniklo právo odpočítať daň v spojení s ustanovením § 49 ods. 1 zákona o DPH, teda dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania služby, vznikla mu len povinnosť zaplatiť daň, ktorú uviedol na faktúre. Čl. 203 Smernice Rady 2006/112/ES stanovuje, že DPH platí každá osoba, ktorá uvedie túto daň na faktúre. Právo na odpočítanie možno uplatniť len vo vzťahu ku skutočne splatným daniam, t.j. daniam zodpovedajúcim plneniu podliehajúcemu DPH, resp. zaplateniu z dôvodu ich splatnosti.

11. S poukazom na vyššie uvedené konštatoval, že žalovaný postupoval v súlade so zákonom, ak napadnutým rozhodnutím rozhodnutie správcu dane ako správne potvrdil. Po preskúmaní rozhodnutia a postupu žalovaného v rozsahu a dôvodov uvedených v žalobe krajský súd dospel k záveru, že k procesným pochybeniam správcu dane a žalovaného v konaní nedošlo, rozhodnutia sú správne a zákonné, preto podľa § 190 S.s.p. žalobu ako nedôvodnú zamietol.

12. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f/, g/, a h/ S.s.p., kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ sa v prvom rade nestotožnil s právnym posúdením veci krajským súdom. Citujúc ustanovenie § 3 ods. 2 Daňového poriadku a poukazujúc na judikatúru Najvyššieho súdu SR (sp.zn. 4Sž/68/98, 4Sž/74/98, 4Sž/75//98) mal za to, že hoci platná právna úprava neukladá správcovi dane informačnú povinnosť voči daňovým subjektom týkajúcu sa postupnosti krokov správcu pri dokazovaní, tak správca dane má povinnosť súčinnosti s daňovým subjektom, má povinnosť oboznámiť ho s prípadnými pochybnosťami. V tejto súvislosti dal do pozornosti uznesenie Ústavného súdu SR sp.zn. II. ÚS 241/2003. Ďalej poukázal na ustanovenie § 45 a § 46 ods. 5 Daňového poriadku a zdôraznil, že správca dane má povinnosť kontrolovaný daňový subjekt oboznámiť o svojich pochybnostiach. V opačnom prípade postupuje nesprávne a nezákonne, pretože tým subjektu sťažuje, ak nie až znemožňuje realizovať jeho právo na navrhovanie a predkladanie

dôkazov. V danej veci ho správca dane oboznámil so svojimi zisteniami a pochybnosťami pri daňovej kontrole takmer po 10 mesiacoch od jej začatia, čím došlo k hrubému porušeniu zásady súčinnosti s daňovým subjektom podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku. Krajský súd tento postup žalovaného nesprávne vyhodnotil.

13. V súvislosti s posúdením otázky dôkazného bremena v daňovom konaní uviedol, že dôkazné bremeno nemožno ponímať extenzívne a rozširovať ho na preukázanie všetkých resp. akýchkoľvek skutočností, teda i tých, ohľadne ktorých takáto povinnosť stíha úplne iný subjekt. V tejto spojitosti poukázal na závery vyplývajúce z judikatúry ESD, rozsudok v prípade Mahagében C-80/11 spojený s rozsudkom v prípade Dávid C-142/11. Ďalej uviedol, že zo získaných dôkazov vyvodzoval správca dane závery, ktoré boli iba v jeho prospech a nevyvažoval dokazovanie dôkazmi, ktoré svedčili v prospech sťažovateľa. Krajský súd uvedené skutočnosti nevzal do úvahy a bez náležitého odôvodnenia si osvojil závery daňových orgánov.

14. Sťažovateľ taktiež namietal porušenie svojho zákonného práva podľa § 25 ods. 4 Daňového poriadku, nakoľko nebol informovaný o výsluchu konateľky dodávateľskej spoločnosti - I. T., nemal možnosť byť pri jej výsluchu a klásť jej otázky, čím poškodil sťažovateľa na jeho právach počas daňového konania, pričom takýto postup má priamy dosah na zákonnosť vydaných rozhodnutí daňových orgánov. Pre správcu dane platí, že pokiaľ chce využiť informácie získané výsluchom svedka ako dôkaz, musí o výsluchu svedka informovať kontrolovaný daňový subjekt, aby mu umožnil realizáciu jeho práva klásť svedkovi otázky. Následkom nesprávneho postupu nemôže správca dane použiť takýto dôkaz, pretože bol získaný v rozpore so všeobecne záväzným právnym predpisom. Krajský súd neoprávnene nepokladal za dôležité primerane zdôvodniť svoje rozhodnutie a opomenul zhodnotiť a posúdiť postup zjavne odporujúci zákonu ako nezákonný.

15. Sťažovateľ preto s poukazom na vyššie uvedené mal za to, že vydaný rozsudok krajského súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princípov - zásad materiálneho právneho štátu a preto žiadal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, eventuálne, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

16. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti nebolo podané.

17. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S.s.p.) postupom podľa § 452 ods. 1 S.s.p. v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná (§ 462 S.s.p.).

18. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22.08.2018 (§ 137 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

19. Podľa § 2 ods. 1 S.s.p. 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.

20. Podľa § 2 ods. 2 S.s.p. 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.

21. Podľa § 6 ods. 1 S.s.p. správne sudy 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.

22. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonosti rozhodnutia žalovaného č. 103560533/2016 zo dňa 20.07.2016, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 102560217/2016 zo dňa 15.02.2016, ktorým bol sťažovateľovi vyrubený rozdiel na DPH za zdaňovacie obdobie september 2013 v sume 1 681,50 € s odôvodnením, že sťažovateľ nesplnil podmienky uvedené v ustanovení § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, keďže si neoprávnene uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. FV20130072 zo dňa 30.09.2013, základ dane v sume 8 407,50 €, DPH 20% v sume 1 681,50 € za práce na stavbe: Dobudovanie stokovej siete v aglomerácii Čachtice od spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o.

23. Z odôvodnenia rozhodnutí daňových orgánov vyplýva, že správca dane reálnosť uskutočnenia zdanieľného plnenia deklarovaného faktúrou č. FV20130072 zo dňa 30.09.2013 preveroval okrem iného aj na základe žiadosti o preverenie skutočností realizácie prác podľa predloženej faktúry v spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o. prostredníctvom miestne príslušného správcu dane. Z jeho odpovede mal za preukázané, že spoločnosť MaK DOMISTAV, spol. s r.o. práce vyfakturovala, faktúra je zaúčtovaná v účtovníctve daňového subjektu a DPH bola odvedená, úhrady prebehli bezhotovostným spôsobom. Konateľka spoločnosti p. I. T. uviedla, že práce podľa predloženej faktúry nevykonala spoločnosť MaK DOMISTAV, spol. s r.o., ale práce boli vykonané subdodávateľsky spoločnosťou Poľovnícky dvor, s.r.o., ktorá vystavila faktúru č. 2013090023. Správca dane preveroval skutočné dodanie služieb aj v spoločnosti Poľovnícky dvor, s.r.o. a zistil, že v obci Juskova Voľa sa nenachádza dom so súpisným č. 103, kde má podľa výpisu z Obchodného registra sídlo spoločnosť Poľovnícky dvor, s.r.o. Na základe uvedených zistení správca dane sťažovateľovi nepriznal odpočítanie dane z predloženej faktúry za vykonané stavebné práce, pretože nebolo preukázané, že práce boli vykonané spoločnosťou MaK DOMISTAV, spol. s r.o., že tejto spoločnosti vznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť. Žalovaný ale i krajský súd zhodne uviedli, že správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vykonal všetky dôkazy a zistené skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane, hodnotil v ich vzájomnej súvislosti a prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Daňová kontrola bola vykonávaná v súčinnosti so sťažovateľom, po zhromaždení odpovedí bol sťažovateľ informovaný o priebehu a výsledkoch daňovej kontroly. Správca dane postupoval v súlade s ust. § 45 Daňového poriadku, pretože sťažovateľovi umožnil vyjadriť sa k zisteniam, umožnil mu predkladať dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia a neuprel mu žiadne jeho právo.

24. V konaní o kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za kľúčové zaujať právny názor k otázke, či správca dane postupoval pri vykonávaní dokazovania v súlade s príslušnými zákonnými ustanoveniami (§ 24 Daňového poriadku), resp. či jeho postupom nedošlo k porušeniu niektorej zo zásad daňového konania uvedených v ustanovení § 3 Daňového poriadku, v dôsledku čoho by na takéto dôkazy vôbec nebolo možné prihliadať (§ 24 ods. 4 Daňového poriadku), čo má vplyv na dostatočné zistenie skutkového stavu a v konečnom dôsledku na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

25. Zákonodarcu v právnej norme § 3 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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. Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej

pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

26. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti kasačný súd zdôrazňuje, že daňový subjekt vzhľadom na zásadu rovnosti zbraní má právo zoznámiť sa s dôkazmi, ktoré sa v daňovom konaní vykonali. Aj na daňové konanie sa vzťahuje pravidlo, že správne orgány sú povinné postupovať ústavne konformným spôsobom, čo v prejednávanej veci znamená, umožniť účastníkovi - sťažovateľovi, aby jeho vec bola prejednaná v jeho prítomnosti, a aby sa mohol vyjadriť ku všetkým vykonaným dôkazom (čl. 38 ods. 22 Listiny základných práv a slobôd).

27. Kasačný súd z obsahu pripojeného administratívneho spisu zistil, že správca dane pri formulácii svojho záveru o nepreukázaní splnenia podmienok v zmysle ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH vychádzal zo zistenia, že v konaní nebolo preukázané, že práce boli pre sťažovateľa vykonané spoločnosťou MaK DOMISTAV, spol. s r.o., resp. že tejto spoločnosti vznikla podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť. V tejto súvislosti sa správca dane okrem iného oprel i o výpoveď I. T., konateľky dodávateľskej spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o., ktorá sa dňa 23.02.2015 a 09.03.2015 vyjadrila, že práce pre sťažovateľa vykonala spoločnosť Poľovnícky dvor, s.r.o. (a teda nie spoločnosť MaK DOMISTAV, spol. s r.o., tak ako to sťažovateľ deklaroval predložením faktúry) a zároveň predložila faktúry od dodávateľa Poľovnícky dvor, s.r.o.

28. Vyjadrenia I. T. - konateľky dodávateľskej spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o. sú obsiahnuté v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 21637/2015 zo dňa 09.03.2015 a zápisnici o miestnom zisťovaní č. 9715401/5/327235/2015 zo dňa 23.02.2015, v rámci ktorých správca dane kládol konateľke MaK DOMISTAV, spol. s r.o. otázky za účelom doplnenia informácií v súvislosti s preverovaním dodávateľsko - odberateľských vzťahov medzi sťažovateľom a spoločnosťou MaK DOMISTAV, spol. s r.o..

29. Z ustanovenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku vyplýva, že ak vypovedá svedok, daňový subjekt alebo jeho zástupca má právo byť prítomný pri jeho vypočutí a klásť mu otázky. Správca dane je povinný o výsluchu svedka včas písomne vyrozumieť daňový subjekt alebo jeho zástupcu. Dodržanie zákonom stanoveného postupu t.j. informovanie daňového subjektu o výsluchu svedka, je aj s poukazom na § 24 ods. 4 Daňového poriadku predpokladom využitia toho dôkazného prostriedku pri následnom hodnotení dôkazov a formulovaní záverov správcu dane týkajúcich sa skutkového stavu veci. Senát najvyššieho súdu zároveň uvádza, že nerešpektovanie tejto zákonnej požiadavky, nemôže byť správcom dane nahradené, či zhojené ani následným oboznámením daňového subjektu s vykonaním tohto dôkazu.

30. Najvyšší súd v tejto súvislosti uvádza, že ak sa mala fyzická osoba (I. T. - konateľka spoločnosti MaK DOMISTAV, spol. s r.o.) v konaní pred správcom dane vyjadriť k závažným skutočnostiam týkajúcim sa iných subjektov, ktorými sa mala preveriť realnosť dodania prác pre sťažovateľa, je nutné takéto vyjadrenie považovať za výsluch svedka. Z obsahu predmetných zápisníc však vyplýva, že sťažovateľ sa na miestnom zisťovaní resp. ústnom pojednávaní nezúčastnil, pričom správca dane ho o tomto procesnom úkone žiadnym preukázateľným spôsobom neupovedomil. Vzhľadom na to, že správca dane v priebehu daňovej kontroly riadne a včas nevyrozumel sťažovateľa prípadne jeho zástupcu o výsluchu svedka, sťažovateľovi odňal možnosť byť prítomný pri jeho výsluchu a klásť mu otázky, čím mu nevytvoril podmienky pre realizáciu jeho práva upraveného v ustanovení § 25 ods. 4 Daňového poriadku. Uvedený postup správcu dane tak mohol mať priamy dosah na zákonnosť prijatých daňových rozhodnutí.

31. Krajský súd sa však napriek námietkam sťažovateľa týkajúcim sa porušenia § 25 ods. 4 Daňového poriadku, vyššie uvedenými skutočnosťami v odôvodnení svojho rozsudku nezaoberal, keď len stručne konštatoval, že „z obsahu citovanej zápisnice o výsluchu svedka I. T. je zrejme, že okrem prítomnosti

konateľ žalobkyne, na objasnenie skutočného stavu veci konateľ žalobkyne nevznášal žiadne námietky vo vzťahu k vypočúvanému svedkovi.“ Je teda evidentné, že správny súd sa žiadnym právne relevantným spôsobom nevysporiadal s otázkou, či postupom správcu dane došlo k porušeniu práva sťažovateľa v zmysle § 25 ods. 4 Daňového poriadku resp. nevyhodnotil závažnosť tohto nedostatku a jeho možný vplyv na zákonnosť napadnutých rozhodnutí daňových orgánov.

32. Podľa § 139 ods. 2 S.s.p. v odôvodnení rozsudku uvedie správny súd stručný priebeh administratívneho konania, stručné zhrnutie napadnutého rozhodnutia, podstatné zhrnutie argumentov žalobcu a vyjadrenia žalovaného, prípadne ďalších účastníkov, osôb zúčastnených na konaní a zainteresovanej verejnosti, posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov, prípadne odkáže na ustálenú rozhodovaciu prax. Ak správny súd zruší rozhodnutie orgánu verejnej správy a vráti mu vec na ďalšie konanie, je povinný v odôvodnení rozsudku uviesť aj to, ako má orgán verejnej správy vo veci ďalej postupovať. Správny súd dbá, aby odôvodnenie rozsudku bolo presvedčivé.

33. Citované zákonné ustanovenie je potrebné z hľadiska práva na súdnu ochranu v zmysle čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky (ďalej aj „ústava“) vykladať a uplatňovať tak, že rozhodnutie súdu musí obsahovať dôvody, na základe ktorých je založené. Súčasťou obsahu základného práva na spravodlivé konanie podľa čl. 46 ods. 1 ústavy je teda aj právo účastníka konania na také odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t.j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu. Všeobecný súd nemusí dať odpoveď na všetky otázky nastolené účastníkom konania, ale len na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Rozhodnutie súdu musí však obsahovať odôvodnenie, ktoré jasne a zrozumiteľne dáva odpovede na všetky právne a skutkovo relevantné otázky súvisiace s predmetom súdnej ochrany, t. j. s uplatnením nárokov a obranou proti takému uplatneniu (k tomu pozri bližšie rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky vo veciach sp.zn. IV. ÚS/115/03, či sp.zn. III. ÚS/60/04 - [www.concourt.sk](http://www.concourt.sk) <.).

34. Odôvodnenie rozsudku krajského súdu, však zhora definovanému právu na riadne odôvodnenie rozhodnutia nezodpovedá. Takéto odôvodnenie rozhodnutia nie je prejavom aplikačnej a interpretačnej dostatočnosti konajúceho všeobecného súdu, nedáva zrozumiteľným spôsobom odpoveď na námietky účastníkov konania.

35. Ak teda v posudzovanej veci krajský súd nepreskúmal komplexne námietky sťažovateľa a nevysporiadal sa s nimi v odôvodnení svojho rozsudku, nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Kasačný súd preto s poukazom na vyššie uvedené napadnutý rozsudok krajského súdu podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p. zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie, v ktorom krajský súd po náležitom vysporiadaní sa s námietkami účastníkov vo veci rozhodne a svoje rozhodnutie dostatočne podrobne a konkrétne odôvodní tak, aby bolo v súlade s ústavným právom na spravodlivé súdne konanie.

36. Podľa § 467 ods. 3 S.s.p., ak kasačný súd zruší rozhodnutie krajského súdu a vec mu vráti na ďalšie konanie, krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania.

37. Podľa § 469 S.s.p., ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

38. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostředek není přípustný.