

Súd: Správny súd v Banskej Bystrici
Spisová značka: BB-76S/3/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 6023200036
Dátum vydania rozhodnutia: 16. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Peter Molčan
ECLI: ECLI:SK:SpSBB:2024:6023200036.3

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Správny súd v Banskej Bystrici, v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Petra Molčana a členov Mgr. Denisy Slivovej a JUDr. Kataríny Petráš Vinczeovej, v právnej veci žalobcu: Športcentrum Ekoma, s. r. o., so sídlom Sekier – Osada 8746, 960 01 Zvolen, IČO: 45 426 376, právne zastúpeného advokátskou kanceláriou AK Piliar, s.r.o. so sídlom Medený Hámor 11, 974 11 Banská Bystrica, IČO: 52 915 816, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103182724/2022 zo dňa 22.11.2022, takto

rozhodol:

Rozhodnutie Finančného riaditeľstva Slovenskej republiky číslo 103182724/2022 zo dňa 22. 11. 2022 a rozhodnutie Daňového úradu Banská Bystrica číslo 102 545998/2022 zo dňa 14. 09.2022 z r u š u j e a vec v r a c i a na ďalšie konanie orgánu verejnej správy nižšieho stupňa.

Žalobca m á p r á v o na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania.

o d ô v o d n e n i e :

1. Daňový úrad Banská Bystrica (ďalej len „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až december 2014. O výsledku tejto kontroly správca dane vyhotovil protokol zo dňa 04. 04. 2017. Následne správca dane vydal rozhodnutie č. 100158879/2018 zo dňa 17.01.2018, ktorým žalobcovi vyrubil rozdiel dane vo výške 22 543,85 Eur za zdaňovacie obdobie jún 2014. O odvolaní proti tomuto rozhodnutiu rozhodlo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „žalovaný“) rozhodnutím č. 101548896/2018 zo dňa 10. 08. 2018 tak, že rozhodnutie potvrdilo.

2. Žalobca sa obrátil na Krajský súd v Banskej Bystrici so správnou žalobou o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného z 10.08.2018. Krajský súd v Banskej Bystrici rozsudkom sp. zn. 23S/120/2018 zo dňa 23.10.2019 uvedené rozhodnutie spolu s rozhodnutím správcu dane zo dňa 17.01.2018 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

3. Správca dane následne vydal rozhodnutie číslo 102545998/2022 zo dňa 14.09.2022, ktorým žalobcovi opätovne vyrubil rozdiel v sume dane z pridanej hodnoty vo výške 22 543,85 Eur za zdaňovacie obdobie jún 2014 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“). V odôvodnení prvostupňového rozhodnutia správca konštatoval porušenie § 49 ods. 1,2 a § 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"), nakoľko nepreukázal dodanie fakturovaných služieb od deklarovaných dodávateľov A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi A. B. správca dane poukázal na to, že tento daňový subjekt ukončil podnikateľskú činnosť vo všetkých predmetoch podnikania ku dňu 25.09.2014, daňové priznania na dani z príjmov fyzickej osoby podal za roky 2011 - 2014. Ročné hlásenia k dani z príjmov zo závislej činnosti správca dane neevidoval. Ako platiteľ dane z pridanej hodnoty podával v jednotlivých

zdaňovacích obdobiach 02. – 09. 2014 daňové priznania dane k dani z pridanej hodnoty, kde vykazoval poväčšine vlastné daňové povinnosti alebo uviedol nulové daňové priznania. Navyše má u správcu dane nedoplatky vo výške 54 681,89 Eur, ktoré sú vymáhané formou daňového exekučného konania. A. B. je nekontaktný, nepodarilo sa mu doručiť úradné zásielky ani ho predviesť. Správcovi dane sa podarilo zabezpečiť obžaloba Okresnej prokuratúry Zvolen, respektíve uznesenie OR PZ Banská Bystrica, z obsahu ktorých vyplynuli výpovede svedkov A. B. a C. D.. Vyhodnotením týchto výpovedí správca dane dospel k záveru, že A. B. nikdy žalobcovi žiadne služby, ktoré sú uvedené na predložených faktúrach nedodával ani nedodal, nemal ani žiadnych zamestnancov, ktorí mohli nejaké takéto služby tesárske a stavebné práce žalobcovi dodať. Konateľ žalobcu mu za tieto služby platil. Vo vzťahu k dodávateľovi OTVORENÉ OKNO s.r.o., správca dane zistil, že žalobca formálne splnil podmienky pre odpočítanie dane ale nepreukázal vecné naplnenie dodaní deklarovaných na dodávateľských faktúrach od spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Správca dane zistil, že právny nástupca spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o., spoločnosť KFT–stav, s.r.o. zásielky správcu dane nepreberá, na adrese sídla sa spoločnosť nenachádza. Správca dane spísal zápisnicu o ústnom pojednávaní s E. E. C. občanom Poľskej republiky, ktorý v čase od 14.07.2006 do 02.06.2015 bol konateľom spoločnosti OKNOTHERM, s.r.o., ktorej právnym nástupcom bola následne spoločnosť OTVORENÉ OKNO, s.r.o. a následne spoločnosť KFT–stav, s.r.o. za účelom preverenia obchodných prípadov so žalobcom v roku 2014. Bývalý konateľ potvrdil uskutočnenie fakturovaných prác v areáli žalobcu, ale daňové a účtovné doklady potvrdzujúce zaúčtovanie odvedenej DPH z uvedených faktúr nevedel predložiť, nakoľko tieto boli odovzdané konateľovi spoločnosti KFT–stav, s.r.o., ako novému právnemu nástupcovi spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Spoločnosť KFT–stav, s.r.o. sa na sídle nenachádza, nový právny nástupca nekomunikuje so správcou dane, zásielka sa správcovi dane vrátila s poznámkou adresát neznámy. Spoločnosť OTVORENÉ OKNO, s.r.o. bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra od 13.11.2015 a právny nástupca KFT–stav, s.r.o. bola tiež ex offo vymazaná od 30. 04. 2019, pričom posledným konateľom bol občan Maďarska. Za rok 2014 nebola účtovná uzávierka spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. uložená do registra, daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby boli podané za roky 2011 až 2013, za rok 2014 priznanie podané nebolo. V ročnom hlásení k dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2014 bol uvedený jeden zamestnanec a ročné preddavky na daň boli v sume 73,47 eur. Ako platiteľ dane z pridanej hodnoty podávala v jednotlivých zdaňovacích obdobiach 04 - 12/2014 priznania k dani z pridanej hodnoty väčšinou s vyčíslenými nízkymi vlastnými daňovými povinnosťami (tzv. optimalizácia VDP). V záverečnom hodnotení správca dane uviedol, že žalobcom boli predložené dodávateľské faktúry, avšak nebolo hodnoverne preukázané, že došlo skutočne k dodaniu zdaniteľných plnení platiteľom tak, ako je uvedené na faktúrach z dôvodu spochybnenia vzniku daňovej povinnosti z titulu dodania služieb a tovaru. Správca dane taktiež neuznal nárok na odpočítanie dane nároku hnutelného majetku preukazovaného pokladničnými dokladmi, ktorý majetok nemal v súpise majetku.

4. O odvolaní žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo 103182724/2022 zo dňa 22.11.2022 tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“). V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný poukázal na priebeh daňovej kontroly, na vydané predchádzajúce rozhodnutia, ktoré boli zrušené rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici, ktorý bol potvrdený rozhodnutím Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Podľa žalovaného žalobca nepreukázal, že splnil hmotnoprávne podmienky pre odpočítanie dane z dodávateľských faktúr od dodávateľov A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. v súlade s uvedenými ustanoveniami zákona o DPH. Správca dane pri vydaní prvostupňového rozhodnutia podľa žalovaného vychádzal zo správne zisteného skutkového a právneho stavu, pretože preveril u žalobcu a zároveň skutkový a správny stav preveroval aj u deklarovaných dodávateľov. Správca dane tiež umožnil žalobcovi, aby sa k preverovaným skutočnostiam vyjadril a predložil dôkazy preukazujúce právo na odpočítanie DPH z predmetných dodávateľských faktúr. Správca dane viedol dokazovanie a preveroval nárok uplatnený žalobcom, pričom dôkazy o dodaní tovarov a prác a ich reálnom uskutočnení dodávateľmi A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. nezískal. Túto skutočnosť preukazujú zistenia a dôkazy získané v rámci kontroly a vyrubovacieho konania ako aj doplneného dokazovania, ktoré sú jednoznačným a dostatočným spôsobom uvedené v prvostupňovom rozhodnutí. Správca dane získal všetky dôkazy zákonným spôsobom v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku. Z dôkazov vyplýva, že žalobca nepreukázal, že práce boli dodané a reálne uskutočnené dodávateľmi A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. a to aj napriek k tomu, že bol na to správcou dane vyzvaný. V ďalšom nesúhlasil s tvrdením žalobcu o rozšírení dôkazného bremena na preukázanie takých skutočností, na ktoré sa vzťahuje dôkazná povinnosť iných subjektov najmä správcu dane. Poukázal na to, že daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v tomto smere je pre unesenie vlastnej

dôkaznej povinnosti povinný disponovať takými dôkazmi, ktoré je možné verifikovať. Samotné tvrdenia daňového subjektu uvádzané počas daňovej kontroly, že disponoval existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a že predložil všetky dôkazy, ktorými disponoval, neboli preukazujúcim dôkazom, nakoľko z nich nevyplývali skutočnosti preukazujúce reálne uskutočnenie zdaniteľných plnení a stali sa len vyhlásením daňového subjektu. V ďalšom poukázal na obsah svedeckej výpovede A. B. a C. D. v trestnom konaní, z ktorej vyvodil, že žiadne práce neboli A. B. žalobcovi reálne dodané. Uskutočnenie zdaniteľných plnení nebolo podľa žalovaného preukázané ani vo vzťahu k dodávateľovi OTVORENÉ OKNO, s.r.o. a nakoľko doplneným dokazovaním nebolo preukázané, že tento uskutočnil zdaniteľné plnenie - dodanie prác pre daňový subjekt, so správcom dane nespolupracoval, nesplnil si svoje povinnosti, zanikol v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou KFT-stav s.r.o., ktorá ako právny nástupca so správcom dane rovnako nespolupracovala, nepredložila žiadne požadované doklady k preukázaniu zdaniteľných plnení. Bývalý konateľ E. E. C. síce tvrdil, že faktúry vystavil a práce vykonával, tieto tvrdenia však nepreukázal žiadnymi dôkazmi aj napriek tomu, že túto skutočnosť správcovi dane prisľúbil ako vyplýva z doplneného dokazovania nebolo preukázané, že táto spoločnosť skutočne práce vykonávala, že ich dodala a spoločnosť nepodala ani daňové priznanie na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014, nepriznala žiadne príjmy z vykonávania ekonomickej činnosti, z čoho žalovaného vyplynulo, že ani dodávateľom OTVORENÉ OKNO (predtým OKNOTHERM s.r.o.) nedošlo k dodaniu prác a tým ani ich vzniku práva na odpočítanie dane. Žalobca žiadne dôkazy o skutočnom dodaní a uskutočnených zdaniteľných plnení ich dodávateľmi A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. nepredložil a to ani v samotnom vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly ani v rámci ústnych pojednávaní vykonávaných so správcom dane, ani v priebehu vyrubovacieho a ďalšieho vyrubovacieho konania a doplneného dokazovania. S poukazom na výsledky uvedených postupov žalovaný uzavrel, že dodávateľom A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. v zmysle predložených faktúr nemohla vzniknúť daňová povinnosť z titulu deklarovaneho, ale nepreukázaného dodania a uskutočnenia prác daňovému subjektu - žalobcovi, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane. Žalovaný uviedol, že žalobca predložil správcovi dane faktúry prípadne objednávky, ale správca dane dokazovaním tieto doklady vyvrátil a nedošlo k verifikácii tvrdení obsiahnutých vo faktúrach ale k spochybneniu predložených dokladov, v zmysle ktorého nedošlo k žiadnemu uskutočneniu zdaniteľných plnení. Žalobca žiadne iné dôkazy nepredložil aj napriek tomu, že ich správca dane požadoval.

Zhrnutie argumentov žalobcu – žalobné body

5. Žalobca podal správnu žalobu, ktorou sa domáha preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia spolu s prvostupňovým rozhodnutím. Žalobca v správnej žalobe namieta, že žalovaný a správca dane sa vo svojich rozhodnutiach nevysporiadali s obsahom podaní žalobcu, najmä žalovaný sa nevysporiadal s obsahom odvolania žalobcu proti prvostupňovému rozhodnutiu, v ktorom poukázal na obsah rozsudkov Krajského súdu v Banskej Bystrici a Najvyššieho správneho súdu SR. Žalovaný tiež nepostupoval v súlade s právnym názorom Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, lebo neodstránil vady vytýkané týmito rozhodnutiami, najmä nedostatočne zistil skutkový stav ohľadom spochybnenia dodania zdaniteľných plnení daňovým subjektom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Napadnuté a prvostupňové rozhodnutie považoval aj za nepreskúmateľné, keďže len sumarizovali zistenia z daňovej kontroly. Poukázal ďalej na to, že vytváranie preventívnej databázy dôkazov na účely uplatnenia nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty je nereálne. Úlohou správcu dane v ďalšom zistení po zrušení rozhodnutia najvyšším súdom bolo uviesť také dôkazy, ktoré by spochybnili legitimitu tvrdenia žalobcu, ktorý trvá na tom, že žalovaný nepostupoval v súlade s rozhodnutím Krajského súdu v Banskej Bystrici ani Najvyššieho správneho súdu SR. Naopak v napadnutom rozhodnutí iba konštatoval priebeh konania pred vydaním súdnych rozhodnutí a v ďalšom postupe opätovne neuniesol dôkazné bremeno spočívajúce v popretí daňovým subjektom tvrdených skutočností. Žalovaný neodstránil ani vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia, nakoľko sa opäť obmedzil iba na prepis konania, ktoré mu predchádzalo. Poukázal na to, že E. E. C. bývalý konateľ spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. potvrdil, že faktúry vystavil a práce vykonal, avšak tieto žalovanému nepreukázal. Žalovaný takýmto konštatovaním neodstránil vady vytknuté vyššie uvedenými súdnymi rozhodnutiami, nakoľko jeho tvrdenia sú opäť nepostačujúce pre akceptovanie ním tvrdeného záveru. Napriek tomu, že Najvyšší správny súd SR uviedol, že nemôže byť žalobcovi na ľarchu, ak bol dodávateľ nekontaktný, prípadne ak si neplnil vlastné daňové povinnosti, tieto skutočnosti žalovaný prenáša v neprospech žalobcu a stavia ich ako svoj základný argumentačný pilier pre vydanie žalobou napadnutého rozhodnutia. Závery, ku ktorým žalovaný dospel, nie sú dostatočne odôvodnené vzhľadom na konkrétne skutkové okolnosti daného prípadu. V odôvodnení sú uvedené len všeobecné premisy, ktoré sa obvykle daňovými orgánmi pri argumentácii v odôvodnení rozhodnutí používajú a ako je vidieť, opakovane bez podpory

akýchkoľvek nových argumentácii. Tieto sú vnútorne nekoherentné a neúplné a na konkrétnu vec sú preto nepoužiteľné. Preto žalobca považuje napadnuté rozhodnutie za nepreskúmateľné. Žalobca záverom navrhol napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušiť.

6. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe argumentoval obdobne ako v odôvodnení napadnutého rozhodnutia navrhol žalobu ako nedôvodnú zamietnuť a žalobca v replike zotrval na podanej správnej žalobe.

7. Na nariadenom pojednávaní, ktorého sa žalobca a jeho právny zástupca ospravedlnene nezúčastnili, poverený zamestnanec žalovaného zotrval na zákonnosti a správnosti napadnutých rozhodnutí, nakoľko podľa jeho názoru bol dôvod na nepriznanie odpočtu dane uplatneného žalobcom. Na otázku súdu poverený zamestnanec žalovaného dopĺňa, že spochybnili, že oplatenie a práce s ním súvisiace boli dodané práve dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o., avšak nespochybnil, že nejaký plot v objekte žalobcu existuje, teda nespochybnili materiálnu existenciu plnenia, ale len jeho dodanie deklaroványm dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Poverený zamestnanec žalovaného uviedol, že nemá žiadne návrhy na vykonanie dokazovania. Navrhol z tohto dôvodu žalobu zamietnuť a trovy konania žalobcovi nepriznať.

Posúdenie podstatných skutkových tvrdení a právnych argumentov

8. Správny súd v Banskej Bystrici vecne príslušný podľa § 10 zákona č. 162/20015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a pre toto konanie miestne príslušný podľa § 13 ods. 1 SSP vec prejednal na nariadenom pojednávaní. Po preskúmaní zákonnosti napadnutého rozhodnutia správny súd dospel k záveru, že žaloba bola dôvodná, preto napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie.

9. Podľa §191 ods. 1 písm. c/ SSP správny súd rozsudkom zruší napadnuté rozhodnutie orgánu verejnej správy alebo opatrenie orgánu verejnej správy, ak vychádzalo z nesprávneho právneho posúdenia veci

10. Podľa § 3 ods. 1, zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov – (ďalej len „Daňový poriadok“) 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.

11. 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.

12. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

13. 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.

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

15. Podľa § 2 ods. 1 Zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby, nadobudnutie tovaru za protihodnotu v tuzemsku z iného členského štátu Európskej únie (ďalej len "členský štát"), dovoz tovaru do tuzemska.

16. Podľa § 19 ods. 1 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň

skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

17. Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

18. Podľa § 49 ods. 1 Zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

19. Podľa § 49 ods. 2 Zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané, ním uplatnená z tovarov a služieb, pri ktorých je povinný platiť daň podľa § 69 ods. 2 až 4, 7 a 9 až 12, ním uplatnená pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu podľa § 11 a § 11a, ním uplatnená pri dovoze tovaru alebo zaplatená colnému orgánu v tuzemsku pri dovoze tovaru.

20. Podľa § 51 ods. 1 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, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) je daň uvedená v záznamoch podľa § 70, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. c) má faktúru od dodávateľa z iného členského štátu, pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. d) má dovozný doklad potvrdený colným orgánom, v ktorom je platiteľ uvedený ako príjemca alebo dovozca.

21. Zákonom č. 151/2022 Z.z. bol zriadený Správny súd v Banskej Bystrici. Podľa § 3 ods. 3 písm. a/ uvedeného zákona výkon súdnictva prechádza od 1. júna 2023 z krajských súdov na správne sudy vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. júna 2023 daná právomoc správnych súdov, a to z Krajského súdu v Banskej Bystrici, Krajského súdu Trenčína a Krajského súdu v Žiline na Správny súd v Banskej Bystrici. Vzhľadom na uvedené sa toto konanie pôvodne vedené na Krajskom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. 76S/3/2023 sa vedie na Správnom súde v Banskej Bystrici pod sp. zn. BB-76S/3/2023.

22. Správny súd preskúmaním veci zistil, že konajúce orgány verejnej správy (žalovaný a správca dane – daňové orgány) neuznali žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr vystavených deklarovateľmi A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o., (od 14.07.2006 do 02.06.2015 OKNOTHERM, s.r.o.), ktorej právnym nástupcom v dôsledku zlúčenia je spoločnosť KFP-STAV, s.r.o., ako aj z nákupu hnuiteľného majetku. Neuznanie odpočítania dane vo vzťahu k A. B. a spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. správca dane odôvodnil tým, že nekontaktnosť u vyššie uvedených dodávateľov vyvracia vierohodnosť a preukaznosť dokladov znejúcich na ich meno a odôvodňuje pochybnosti o ich pravosti a o pravdivosti údajov v nich uvedených. Vo vzťahu k deklarovateľovi B. boli zistené ďalšie závažné skutočnosti pochádzajúce zo súvisiaceho trestného konania. Pokiaľ išlo o nákup hnuiteľného majetku, tento sa nenachádzal v Zozname drobného majetku za obdobie od 01.01.2010 do 31.12.2014, 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. Žalovaný, konajúc o odvolaní žalobcu uviedol, že pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný sám preukázať, že zdaniteľné obchody boli uskutočnené. Poukázal na to, že A. B. bol nekontaktný a nepredložil doklady a dôkazy preukazujúce dodanie prác, ktoré nepredložil ani žalobca ako aj na novšie zistenia z trestného konania. Rovnako poukázal na zánik deklarovateľa OTVORENÉ OKNO, s.r.o. v dôsledku jeho zlúčenia so spoločnosťou KFP-STAV, s.r.o., ktorá so správcou dane nespolupracovala a nepredložila žiadne doklady. Bývalý konateľ spoločnosti pán E. E. C. potvrdil vystavenie faktúr a dodanie prác, ale nepredložil žiadne doklady (daňové a účtovné), napriek tomu, že to prisľúbil. Z uvedeného a z ďalších zistení plynúcich z Obchodného registra a z Informačného systému správcu dane podľa žalovaného vyplýva, že nedošlo k dodaniu prác deklarovateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o.

23. Krajský súd v Banskej Bystrici v rozsudku sp.zn. 23S/120/2018-83 z 23.10.2019, ktorým zrušil prechádzajúce rozhodnutia žalovaného a správcu dane (označené v bode 1. tohto rozsudku) a vec mu vrátil na ďalšie konanie, pričom vzhľadom na zistený skutkový stav uzavrel, že žalovaný neunesol dôkazné bremeno na preukázanie toho, že zdaniteľné plnenia neboli realizované deklarovateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Za zásadný argument daňové orgány vo

svojich predchádzajúcich rozhodnutiach považovali nekontaktnosť deklarovaného dodávateľa, resp. jeho právneho nástupcu a nepredloženie účtovných a daňových dokladov. Podľa krajského súdu tieto závery daňových orgánov na prelomenie žalobcom deklarovaných obchodných transakcií samy o sebe nepostačovali. Daňové orgány neuviedli žiadne konkrétne skutkové okolnosti, ktoré by sa týkali personálnych a majetkových pomerov deklarovaného dodávateľa, predmetu jeho podnikateľskej činnosti, možnosti a schopnosti realizovať deklarované dodávky z hľadiska zamestnancov a podobne, z ktorých by mohol byť vyvodený záver o tom, že deklarované zdaniteľné plnenia nemohli byť realizované deklarovaným dodávateľom. Skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ nepredloží účtovné a daňové doklady, prípadne že nekomunikuje so správcom dane, môžu mať význam pri vyhodnocovaní reálnosti obchodných transakcií, ale bez ďalšieho samy o sebe na prelomenie tvrdenia daňového subjektu o deklarovanej obchodnej transakcii (pri predložení faktúry a pri akceptovaní materiálneho plnenia) nepostačujú.

24. Krajský súd z hľadiska požiadavky preskúmateľnosti rozhodnutia orgánov verejnej správy poukázal na to, že je podstatné, aby sa správny orgán neobmedzil len na prepis priebehu administratívneho konania a odkazov vyplývajúcich z rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, prípadne Ústavného súdu SR a ESD. V rozhodnutiach je potrebné zamerať sa na konkrétne okolnosti prípadu a v konkrétnostiach popísať, čo malo byť predmetom deklarovaných 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 vyhodnotené 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 deklarovaných 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. V ďalšom konaní uložil daňovým orgánom opätovne posúdiť žalobcom uplatnený nárok na odpočítanie DPH z faktúr od deklarovaného dodávateľa A. B. a OTVORENÉ OKNO, s.r.o. a pri jeho posúdení zohľadniť závery súdu uvedené v tomto rozhodnutí.

25. Najvyšší správny súd SR v rozsudku sp. zn.: 8Sžfk/39/2020 zo dňa 29.11.2021, ktorým rozhodoval o kasačnej sťažnosti podanej žalobcom proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp.zn. 23S/120/2018-83 z 23.10.2019, dospel k totožnému záveru o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, ktorá nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúca z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov. Skonštatoval, že v rámci daňového konania sa konajúce orgány skutočne obmedzili iba na konštatovanie, že deklarovaní dodávatelia A. B. F. F. G., neboli kontaktní a neponúkli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by vzbudzovali dôvodné pochybnosti ohľadne deklarovaného dodávateľa žalobcu. Uvedená okolnosť jednoznačne podporuje dôvodnosť zrušenia rozhodnutí finančných orgánov, ktoré neposkytovali dostatočný podklad pre prijatie záveru o tom, že žalobca nepreukázal oprávnenosť nároku na odpočítanie dane zo sporných faktúr od uvedených deklarovaných dodávateľov. Kasačný súd bol toho názoru, že nekontaktnosť deklarovaného subjektu nepochybne môže byť jedným, avšak nie iba jediným dôvodom na prelomenie tvrdenia daňového subjektu o tom, že deklarované plnenia boli dodané deklarovaným subjektom.

26. Z obsahu rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici sp.zn. 23S/120/2018-83 z 23.10.2019 zrozumiteľne vyplýva jednoznačný záver, že je potrebné dôsledne rozlišovať, či predmetom dodania na základe deklarovaných 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. Pokiaľ správca dane a žalovaný na jednom mieste spochybnili materiálnu existenciu plnení a následne dôvodili tým, že daňovou kontrolou sa im nepodarilo osvedčiť, že služby boli dodané deklarovaným dodávateľom OTVORENÉ OKNO s.r.o., možno uznať dôvodnosť žalobcovej námietky nerešpektovania právneho názoru správneho súdu žalovaným.

27. Z prvostupňového a z napadnutého rozhodnutia plynie, že správca dane a žalovaný dospeli k záveru spočívajúcemu v tom, že nevznikla daňová povinnosť z titulu dodania tovaru, resp. služieb. Správca dane uviedol na str. 6 prvostupňového rozhodnutia, že tovar žalobcovi nebol a nemohol byť dodaný, nakoľko ním boli predložené len dodávateľské faktúry, avšak nebolo hodnoverne preukázané, že skutočne došlo

k dodaniu zdaniteľných plnení tak, ako je uvedené na faktúrach. V ďalších častiach rozhodnutia správca dane spochybnil dodanie služieb, keďže uskutočnenie deklarovaného obchodu tak, ako je uvedené v predložených dokladoch nebolo preukázané (bolo nepreukázané) z dôvodu nemožnosti overiť pravosť a pravdivosť údajov. Na základe toho správca dane dospel k záveru, že žalobca nepreukázal vecné naplnenie dodaní deklarovaných na dodávateľských faktúrach od spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Žalovaný, ktorý napadnutým rozhodnutím potvrdil správnosť a zákonnosť prvostupňového rozhodnutia na str. 9 skonštatoval, že pre daňový subjekt (žalobcu) nedošlo k dodaniu žiadnych zdaniteľných plnení, hoci v ďalších častiach napadnutého rozhodnutia opakovane uvádza, že z dôkazov mu vyplynulo, že žalobca nepreukázal, že práce boli dodané a reálne uskutočnené dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. Môže sa tak javiť, že na jednej strane konajúce daňové orgány spochybnili materiálnu existenciu dodania fakturovaných služieb a na strane druhej vychádzali z toho, že nebolo preukázané dodanie služieb deklarovaným dodávateľom. Zo zápisnice z miestneho zisťovania zo dňa 02.11.2017 (č.l. 72 administratívneho spisu) vyplýva, že správca dane vykonal fyzickú ohliadku areálu žalobcu, ktorou zistil, že práce boli vykonané, ale nie je preukázané dodanie zo strany dodávateľa. Na ústnom pojednávaní poverený zamestnanec žalovaného potvrdil, že vychádzali z koncepcie nepreukázania dodania služieb deklarovaným dodávateľom.

28. Žalovaný a správca dane pri závere odôvodňujúcom nepriznanie práva na odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa OTVORENÉ OKNO, s.r.o. (nepriznanie práva na odpočet z faktúr od dodávateľa A. B. a na základe výdavkových pokladničných dokladov žalobca v správnej žalobe nenamietal) teda zrejme vychádzali z tzv. konceptu deklarovaného dodávateľa, plynúceho z predchádzajúcej rozhodovacej praxe správnych súdov, kde základnou podmienkou pre uplatnenie odpočtu DPH zo zdaniteľného obchodu bol vznik daňovej povinnosti dodaním od konkrétneho dodávateľa uvedeného na faktúre. Záonné podmienky, po splnení ktorých vznikalo platiteľovi právo na odpočítanie dane, nespočívali len vo formálnej deklarácii, v predložení dokladov s predpísaným obsahom, ale tieto museli mať povahu faktu, t. j. museli nesporne preukazovať skutočnosť vo všetkých jej znakoch - v právnej skutočnosti, v objekte a v subjekte. Táto argumentačná línia je však po prijatí dvoch zásadných rozhodnutí Súdneho dvora EÚ (uznesenia vo veci C-610/19 Vikingo Fővállalkozó Kft. proti Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága a rozsudku vo veci C-154/20 Kemwater ProChemie s.r.o. proti Odvolacímu finančnímu ředitelství) už neudržateľná a daňové orgány musia pristúpiť k odôvodneniu rozhodnutí, ktoré bude rešpektovať nazeranie Súdneho dvora EÚ k otázke práva na odpočítanie DPH.

29. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a
- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a/ predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),
b/ poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),
c/ prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

30. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- a/ dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- b/ daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
- c/ daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),
- d/ zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

31. Dôkazné bremeno preukázania uvedených skutočností zaťažuje daňový subjekt uplatňujúci si nárok na odpočítanie dane (v ktorého postavení bol žalobca), ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým

subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí teda dôvodne spochybniť tvrdenia a dôkazy predostreté daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej neutrality a právnej istoty.

32. Správca dane a žalovaný pri použití záznamov vychádzali zo skutočností, ktoré boli podkladmi ich predchádzajúcich rozhodnutí, ktoré boli zrušené rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici sp.zn. 23S/120/2018-83 z 23.10.2019. Z obsahu napadnutého, prvostupňového rozhodnutia a z obsahu administratívneho spisu plynie, že v rámci doplňujúceho dokazovania vo vyrubovacom konaní (v rámci ďalšieho konania) bol vo vzťahu k deklarovanému dodávateľovi OTVORENÉ OKNO, s.r.o. doplnený len úradný záznam zo dňa 26.04.2022, z ktorého vyplývajú zistenia správcu dane pochádzajúce z Obchodného registra a z Informačného systému správcu dane. To znamená, že okrem skutočností uvedených v predchádzajúcich svojich rozhodnutiach (zrušených rozsudkom Krajského súdu v Banskej Bystrici sp.zn. 23S/120/2018 zo dňa 23.10.2019) svoje skutkové a právne závery založili na tom, že

- spoločnosť OTVORENÉ OKNO, s.r.o. bola dobrovoľne vymazaná z OR, od 13.11.2015 právny nástupca KFP-STAV s.r.o., ktorá spoločnosť bola od 24.01.2019 do 21.03.2019 v likvidácii, od 22.03.2019 výmaz, posledným konateľom bol od 01.07.2015 do 29.04.2019 občan Maďarska H. A.,
- z registra účtovných uzávierok vyplynulo, že za rok 2014 nebola účtovná uzávierka spoločnosti uložená do registra, naposledy tam bola uložená za rok 2013 (ročné mzdové náklady 1111,00 Eur),
- právny nástupca spoločnosti ukladal závierky do registra účtovných závierok za roky 2009 – 2012 a 2017, za rok 2014 nebola účtovná uzávierka uložená do registra,
- z Informačného systému správcu dane vyplynulo, že Daňové priznania na daň z príjmov právnickej osoby boli spoločnosťou podané za roky 2011 - 2013, za rok 2014 priznanie podané nebolo,
- v ročnom hlásení k dani z príjmov zo závislej činnosti za rok 2014 bol uvedený 1 zamestnanec (bez uvedenia mena), ročné preddavky na daň boli v sume 73,47 Eur,
- ako platiteľ dane z pridanej hodnoty podával v jednotlivých zdaňovacích obdobiach 04 - 12/2014 priznania k dani z pridanej hodnoty väčšinou s vyčíslenými nízkymi vlastnými daňovými povinnosťami (tzv. optimalizácia VDP).

Správca dane doplnil, že všetky uvedené daňové subjekty buď prestali vykonávať svoju podnikateľskú činnosť, resp. zanikli a majú právnych nástupcov, ktoré sú nekontaktné podnikateľské subjekty. Uvedené informácie čerpané z verejných zdrojov ako aj z informácií správcu dane, z databázy jeho dokumentov, dopĺňajú a dotvárajú celkový obraz ich podnikateľskej činnosti.

33. Právo na odpočet DPH možno odmietnuť priznať vtedy, ak sa nepreukáže splnenie jeho materiálnych podmienok (vrátane statusu osoby dodávateľa) alebo aj vtedy, ak sa preukáže splnenie hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane a súčasne sa na základe objektívnych skutočností preukáže, že zdaniteľná osoba sa priamo podieľala, resp. vedela alebo mala vedieť, že sa dotknutým plnením podieľa na daňovom podvode deklarovaného dodávateľa, alebo iného subjektu v reťazci reťazca dodaní. V takom prípade je na preukázanie daňového podvodu dôkazné bremeno prenesené na daňový orgán, ktorý existenciu takého konania musí dostatočne preukázať, t.j. inak než len na základe domnienok. Konajúce daňové orgány vec ako daňový podvod v danom prípade neposudzovali. Dôvodom nepriznania odpočítania dane z pridanej hodnoty bolo nesplnenie podmienky dodania služieb dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. uvedeným na predloženej faktúre. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v rámci smernice Rady č. 2006/112/ ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, v zmysle ktorej musí zdaniteľná osoba spĺňať formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, resp. za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté inou zdaniteľnou osobou. Musí primárne disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 tejto smernice (formálna podmienka) a musí spĺňať aj ďalšie materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky. Najmä podmienku, že poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby dodávateľa), ďalej podmienku faktickej existencie plnenia (materiálna existencia plnenia), a tiež to, že prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Tieto podmienky stanovené smernicou prevzala aj slovenská vnútroštátna úprava zákona o DPH v ustanoveniach § 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/. V danom prípade by do úvahy pripadalo nesplnenie hmotnoprávnej podmienky dodania služieb osobou registrovanou pre DPH (platiteľom dane, resp. zdaniteľnou osobou) v tom prípade, ak by vychádzajúc z rozsudku SD EÚ vo veci Kemwater bolo ustálené, že dodávateľom nemohla byť spoločnosť OTVORENÉ OKNO, s.r.o. uvedená na faktúre, ani iná neidentifikovaná zdaniteľná osoba, alebo by ňou bola osoba, ktorá nebola platiteľom DPH. Iba v

takom prípade by nemohlo dôjsť k narušeniu zásady neutrality dane, ktorá je nosnou zásadou v rámci regulácie DPH na komunitárnej úrovni.

34. V zmysle ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (napríklad rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 9Sžfk/1/2019 zo dňa 21. apríla 2020, bod 40, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 26/2021; sp. zn. 6Sžfk/20/2018 zo dňa 11. júna 2019, body 49 a 50, publikované v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu Slovenskej republiky a rozhodnutí súdov pod R 6/2020) platí, že ľahká zneužiteľnosť práva na odpočet DPH viedla vnútroštátneho zákonodarcu k tomu, že prioritne zaťažil dôkazným bremenom na preukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok práva na odpočet dane práve daňový subjekt, ktorý si toto právo uplatňuje (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku; rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžf/10/2015 zo dňa 3. februára 2016, sp. zn. 6Sžfk/7/2016 zo dňa 27. septembra 2018, sp. zn. 5Sžfk/15/2018 zo dňa 30. apríla 2019 a iné). Obchodné transakcie pritom nepostačuje deklarovať len po formálnej stránke (vystavenou faktúrou, zmluvou), ale predložené doklady musia byť odrazom reálneho plnenia, ktoré v prípade vzniku pochybností preukazuje daňový subjekt. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane uznaný. Na preukázanie splnenia materiálnych podmienok nestačí len formálne deklarovať predložením vystavenej faktúry, ale v prípade vznesenia dôvodných pochybností správcom dane, je tieto potrebné zo strany daňového subjektu aj preukázať.

35. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdenia spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenia vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len konštatovanie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad zistených skutočností s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré svojou povahou, prípadne intenzitou vzbudzujú jeho dôvodné pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia, respektíve ich korigovať na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je daňový subjekt povinný preukazovať skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, respektíve presúva alebo prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

36. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR. Napríklad v uznesení sp.zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. 11. 2018, kde uviedol, že: „Daňový subjekt mal v daňovom konaní dve základné povinnosti : povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia preukázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú .Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť, alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie v kombinácii uplatňovania zásady vyhládávacej a zásady prejednávacej“.

37. Najvyšší súd SR napríklad v rozsudku sp.zn. 8Sžfk/3/2018 z 29.01.2020 (body 74., 75., 79.) uviedol: „Najvyšší súd sa stotožňuje so závermi daňových orgánov, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje odpočítanie dane, je jeho zákonnou povinnosťou preukázať, že má na vrátenie dane právny nárok. Následne je správca dane oprávnený a zároveň aj povinný s využitím inštitútu daňovej kontroly a iných procesných postupov zisťovať a preverovať základ dane alebo iné skutočnosti pre správne určenie dane

alebo nároku na uplatnené vrátenie DPH. Ak správca dane vykonaným preverovaním preukázateľne spochybní deklarovaný zdaniteľný obchod, je na daňovom subjekte, aby túto pochybnosť odstránil, inak nie je možné priznať nárok na vrátenie dane. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, avšak nie absolútne, keďže v zmysle takéhoto výkladu by pri každom preverovaní dodávky tovaru alebo služby umožňoval správcovi dane poprieť túto dodávku. Je preto podstatné, aby spochybnenie zdaniteľného obchodu bolo logickým spôsobom špecifikované a vychádzalo z dôkazov predložených a získaných počas daňovej kontroly. Najvyšší súd poukazuje na to, že bez ohľadu na povahu dôkazov predložených daňovým subjektom je len na správcovi dane, aby zistenie skutkového stavu bolo presné a úplné a závisí výlučne od správcu dane, aké dokazovanie za týmto účelom vykoná. Dôkazné bremeno vzniká daňovému subjektu v okamihu, keď správca dane zákonným spôsobom a jasne vyjadrí pochybnosti o tvrdení daňového subjektu. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť vierohodnosť ako dôkazy predložené žalobcom. Taktiež je potrebné uviesť, že rozsah dôkazného bremena daňového subjektu je daný v ustanovení § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Daňový subjekt preukazuje skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov. Skutočnosti, vymedzené v § 49 ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Správca dane mal právo preveriť reálnosť dodávky odberateľovi tovaru ako aj doplnením dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti.

38. Dôvodom na prenos dôkazného bremena opäť na daňový subjekt teda nie je akákoľvek pochybnosť správcu dane o pravdivosti a hodnovernosti predložených listinných dokladov, ale len pochybnosť dôvodná. Takou je pochybnosť správcu dane, ktorá má oporu v správcom dane zistených skutočnostiach obsiahnutých v administratívnom spise a je naozaj spôsobilá objektívne vyvolať pochybnosti o splnení podmienok pre priznanie práva na odpočet dane (mutatis mutandis rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 6Sžfk/40/2018 zo dňa 3. septembra 2019). Správny súd nepovažuje závery správcu dane za dostatočne presvedčivé a preukazné, nakoľko išlo len o konštatovania a skutočnosti známe z verejných registrov, respektíve z informačného systému správcu dane, na ktorých základe nebolo možné uvažovať o spätnom prenesení dôkazného bremena na stranu žalobcu. Správca dane a žalovaný na základe skutočností uvedených vo svojich rozhodnutiach (viď body 27., 28. a 32. tohto rozsudku) argumentovali, že žalobca nepreukázal dodanie služieb fakturovaných deklarovaným dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o., resp. nimi bolo dodanie služieb uvedeným deklarovaným dodávateľom spochybnené. Konajúce daňové orgány však nemali dostatok dôvodov na to, aby dôvodne spochybnili splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočet, a to dodanie fakturovaných služieb dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. resp. inou zdaniteľnou osobou.

39. Krajský súd v Banskej Bystrici (viď. body 23. a 24. tohto rozsudku) a Najvyšší správny súd SR (viď. bod 25. tohto rozsudku) zreteľne záverovali, že nekontaktnosť subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa (OTVORENÉ OKNO, s.r.o.), nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúca z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov. Správca dane v rámci ďalšieho konania doplnil zistenia plynúce z (verejne dostupného) obchodného registra a z vlastného informačného systému, ktoré majú obdobný charakter a samy o sebe, ani v spojení s predtým zistenými skutočnosťami (v podstate len s nekontaktnosťou spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. a jej právneho nástupcu), nemohli vytvárať dostatočne silný základ pre skutkový záver o nedodaní fakturovaných služieb deklarovaným dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. ani inou zdaniteľnou osobou žalobcovi, iba ktoré zistenie mohlo mať za následok právny záver o nesplnení materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty žalobcom.

40. Z ustálenej aktuálnej rozhodovacej činnosti Najvyššieho správneho súdu SR rezultuje, že nekontaktnosť dodávateľa a jeho právnych nástupcov, resp. ich následný zánik v čase daňovej kontroly, po uskutočnení predmetnej predmetných zdaniteľných plnení nie je dostatočným spochybnením žiadnej z hmotnoprávnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty, nakoľko žalobca nie je schopný ovplyvniť budúce podnikateľské správanie svojho dodávateľa ani budúce rozhodnutia spoločníka týkajúce sa zániku spoločnosti výmazom, či zlúčením s inou obchodnou spoločnosťou. Nekontaktnosť subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa teda nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúca z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov. Okolnosti,

ako fiktívne sídla dodávateľských spoločností a ich konatelia, ktorí sú bezdomovcami, nestotožiteľnými alebo neinformovanými osobami, možno pričítať na ťarchu žalobcu s ohľadom na jeho obozretnosť pri výbere obchodného partnera. Obozretnosť žalobcu je však potrebné skúmať iba v súvislosti s otázkou, či žalobca vedel alebo vedieť mohol o svojej účasti na obchodnom reťazci poznačenom podvodným konaním, a nie v súvislosti s preukazovaním hmotnoprávných podmienok. Rovnako ani nedostatočné materiálne vybavenie dodávateľa, absencia zamestnancov a pod., podávanie alebo nepodávanie daňových priznaní (či už za daň z príjmov alebo za daň z pridanej hodnoty), v nich deklarovaná výška daňových povinností, ukončenie registrácie dane z pridanej hodnoty, existencia jeho daňových nedoplatkov a ich výška a pod. netvorí okolnosti, ktoré by boli sami o sebe ani vo vzájomnej súvislosti spôsobilé vyvolať dôvodné pochybnosti správcu dane o preukázaní hmotnoprávných podmienok týkajúcich sa konkrétneho dodania služieb. Z povahy veci (obdobne) ani neuloženie závierky do registra účtovných závierok nemohlo mať následky na preukaznosť hmotnoprávných podmienok odpočítania DPH. Naopak v prospech žalobcu vypovedal bývalý konateľ spoločnosti KFP-STAV, s.r.o. E. E. C., ktorý potvrdil, že faktúry vystavil a práce táto spoločnosť vykonávala. Dospelí k tomu napriek obsahu jeho svedeckej výpovede, ktorú správca dane a žalovaný vyhodnotili uvedeným spôsobom, čo správny súd nemal za úlohu prehodnocovať. Pokiaľ správca dane poukázal na to, že E. E. C. dodanie služieb nijako nepreukázal, je potrebné dať do pozornosti, že bývalý konateľ nástupníckej spoločnosti žalobcovho dodávateľa nebol v postavení, aby mal akúkoľvek dôkaznú povinnosť správcovi dane preukazovať pravdivosť svojich tvrdení, nakoľko daňová kontrola nebola vykonávaná voči nemu, ani v spoločnosti, ktorej bol konateľom a ani v čase, keď tým konateľom v skutočnosti bol. Preto nemožno samotnému faktú „nepreukázania jeho tvrdení“ na účely spochybnenia reálnosti zdaniteľných plnení a tým na účely prelievania dôkazného bremena späť na žalobcu (teda na jeho ťarchu), pripisovať žiadnu váhu.

41. Z preskúmania veci tak vyplynulo, že žalobca uniesol svoje dôkazné bremeno predložením dodávateľskej faktúry od svojho dodávateľa OTVORENÉ OKNO, s.r.o., pričom na predloženie ďalších dôkazov a dokladov, ktoré by preukazovali ním tvrdené a deklarované skutočnosti správcovi dane, nevznikol dôvod, nakoľko preverovaním správcu dane sa nezistili skutočnosti, z ktorých by vyplynuli dôvodné pochybnosti o žalobcom predložených dôkazoch. Prvostupňové rozhodnutie tak vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci, nakoľko zistený skutkový stav po vykonaní daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebol spôsobilý pre ním urobený záver o prenesení dôkazného bremena späť na žalobcu a následný právny záver o nesplnení podmienok odpočítania dane z pridanej hodnoty z dôvodu nedodania alebo spochybnenia dodania fakturovaných služieb dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. žalobcovi. Správca dane teda na zistený skutkový stav (či bol zistený správne a dostatočne nie je zrejmé, nakoľko žalobca v správnej žalobe nepredostrel dostatočne určité a odôvodnené námietky v tomto smere) nesprávne aplikoval objektívne právo (§ 24 Daňového poriadku). Vzhľadom na to, že žalovaný sa stotožnil so správcou dane, napadnuté rozhodnutie je zaťažené rovnakou vadou. Preto bolo potrebné napadnuté rozhodnutie spolu s prvostupňovým rozhodnutím v súlade s ust. § 191 ods. 1 písm. c/ zrušiť a vec vrátiť na ďalšie konanie prvostupňovému orgánu - správcovi dane, nakoľko obe tieto rozhodnutia vychádzali z nesprávneho právneho posúdenia veci

42. Navyše (mimo žalobných bodov) považuje správny súd za potrebné poukázať na posun v nahliadaní správnych súdov na dôvody nesplnenia podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (žalovanému sú dostupné a známe početné rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR a správnych súdov, ktoré tento posun dostatočne vysvetľujú), následkom ktorého len pochybnosti o identite dodávateľa na nepreukázanie materiálnych ani formálnych podmienok odpočtu dane z pridanej hodnoty nepostačujú.

43. Správca dane v ďalšom konaní v súlade s právnym názorom správneho súdu opätovne prehodnotí všetky skutočnosti zistené počas daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, ktoré môže doplniť o ďalšie zistenia, a na základe voľného hodnotenia týchto dôkazov jednotlivito ale aj vo vzájomných súvislostiach uzavrie, či dodanie služieb dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. možno odôvodnene spochybniť alebo preukázať nedodanie služieb týmto dodávateľom ale ani inou zdaniteľnou osobou. Výsledku tohto hodnotenia prispôsobí právne posúdenie veci, ktorému bude zodpovedať aj ďalší procesný postup správcu dane. Zohľadní pritom, že z aktuálnej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít je zrejmé, že identita dodávateľa a jej súlad s údajmi uvedenými na predložených faktúrach nepredstavujú materiálnu, ale formálnu podmienku práva na odpočítanie dane. Materiálne podmienky práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú dostatočne zrejmé z predchádzajúcich častí tohto rozsudku.

44. O trovách konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP, podľa ktorého správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech. Žalobca bol v konaní plne úspešný, preto mu správny súd priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania. Výška trov konania bude určená samostatným rozhodnutím, ktoré po právoplatnosti tohto rozsudku vydá súdny úradník. Žalovaný bude povinný v plnom rozsahu nahradiť žalobcovi dôvodne vynaložené trovy konania a zaplatiť ich v lehote stanovenej rozhodnutím, ktorým bude určená ich výška.

45. Toto rozhodnutie prijal senát správneho súdu pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Toto rozhodnutie nadobudne právoplatnosť uplynutím lehoty 30 dní od doručenia rozsudku alebo podaním kasačnej sťažnosti v tej istej lehote proti tomuto rozsudku. Proti tomuto rozhodnutiu je prípustná kasačná sťažnosť, ktorú môže podať účastník konania, ak bolo rozhodnuté v jeho neprospech, pričom ju musí podať v lehote 30 dní od doručenia rozhodnutia.

Kasačná sťažnosť sa podáva na tunajšom správnom súde.

Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť len tým, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že

- a) na rozhodnutie vo veci nebola daná právomoc súdu v správnom súdnictve,
- b) ten, kto v konaní vystupoval ako účastník konania, nemal procesnú subjektivitu,
- c) účastník konania nemal spôsobilosť samostatne konať pred správnym súdom v plnom rozsahu a nekonal za neho zákonný zástupca alebo procesný opatrovník,
- d) v tej istej veci sa už skôr právoplatne rozhodlo alebo v tej istej veci sa už skôr začalo konanie,
- e) vo veci rozhodol vylúčený sudca alebo nesprávne obsadený krajský súd,
- f) nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces,
- g) rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci,
- h) sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu,
- i) nerešpektoval záväzný právny názor, vyslovený v zrušujúcom rozhodnutí o kasačnej sťažnosti alebo
- j) podanie bolo nezákonne odmietnuté.

Dôvod kasačnej sťažnosti uvedený vyššie pod písm. g) až i) sa vymedzí tak, že sťažovateľ uvedie právne posúdenie veci, ktoré pokladá za nesprávne, a uvedie, v čom spočíva nesprávnosť tohto právneho posúdenia. Dôvod kasačnej sťažnosti nemožno vymedziť tak, že sťažovateľ poukáže na svoje podania pred správnym súdom.

V kasačnej sťažnosti sa musí okrem všeobecných náležitostí podania podľa § 57 uviesť:

- a) označenie napadnutého rozhodnutia, b) údaj, kedy napadnuté rozhodnutie bolo sťažovateľovi doručené, c) opísanie rozhodujúcich skutočností, aby bolo zrejmé, v akom rozsahu a z akých dôvodov podľa § 440 sa podáva (ďalej len „sťažnostné body“), d) návrh výroku rozhodnutia (sťažnostný návrh). Sťažnostné body možno meniť len do uplynutia lehoty na podanie kasačnej sťažnosti.

Sťažovateľ musí byť v konaní o kasačnej sťažnosti zastúpený advokátom. Kasačná sťažnosť a iné podania sťažovateľa musia byť spísané advokátom. Kasačnú sťažnosť je potrebné predložiť v potrebnom počte rovnopisov s prílohami tak, aby sa jeden rovnopis s prílohami mohol založiť do súdneho spisu a aby každý ďalší účastník konania dostal jeden rovnopis s prílohami. Ak sa nepredloží potrebný počet rovnopisov a príloh, správny súd vyhotoví kópie podania na trovy toho, kto podanie urobil.