

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 6Sžfk/1/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200342
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200342.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzika, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu: MB CONSULT, s.r.o., so sídlom Hodžova č. 13, Žilina IČO: 36 732 249, právne zastúpený: Mgr. Soňa Grošaftová, advokátka, Advokátska kancelária so sídlom Hodžova č. 13, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 100886839/2019 zo dňa 15.04.2019, o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Žiline sp. zn. 30S/74/2019 zo dňa 08.09.2020, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

O d ô v o d n e n i e

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Žiline postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100886839/2019 zo dňa 15.04.2019, na základe ktorého bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102074011/2018 zo dňa 18.10.2018. Predmetným prvostupňovým rozhodnutím správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu v sume 13.770,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2016. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 20160013 zo dňa 31.12.2016 od spoločnosti Optima Finance, s.r.o., a to z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 19 ods. 4 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2016 (ďalej len „zákon o DPH“).

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že právne relevantným je preukázanie existencie daňovej povinnosti u dodávateľa daňového subjektu a tiež to, že tento si voči daňovému subjektu daň uplatnil, teda podmienky sa viažu na dodávateľa žalobcu. Skutočnosť, že plnenie, z ktorého si daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH, je plnením totožným s tým, ktorý je uvedený vo faktúre, že deklarované plnenie poskytol skutočne vyhotoviteľ faktúry je v prípade pochybností spravidla potrebné doložiť takými dôkazmi, ktoré pochádzajú z prostredia mimo dispozičnej sféry platiteľov zúčastnených na obchode, a ktoré v čo najväčšej možnej miere objektivizujú skutočnosti deklarované dotknutými platiteľmi. Je potrebné si uvedomiť, že platiteľ dane pri uplatňovaní svojho nároku na odpočítanie DPH jednoznačne deklaruje voči správcovi dane, že konkrétny tovar, služby bol skutočne poskytnutý a tovar, resp. služby mu boli skutočne dodané od konkrétne označeného platiteľa dane z pridanej hodnoty, tzn. že je preukázaná existencia obojsmerného účtovného, daňového a právneho vzťahu medzi poskytovateľom a nadobúdateľom zdaniteľného plnenia tak, ako to predpokladá zákona o DPH.

3. Ďalej krajský súd uviedol, že dňa 31.12.2016 nevznikla daňová povinnosť spoločnosti Optima, s.r.o. z deklarovanej „prijatej platby“ 82.620,00 €. Správny súd súhlasil s názorom žalobcu, že za „prijatie platby“ možno podradiť vo všeobecnosti aj splnenie záväzku formou zápočtu. V danom prípade však, ako je zrejmé zo zisteného skutkového stavu, dňa 31.12.2016 (ktorý deň je na faktúre označený ako deň vzniku daňovej povinnosti /deň prijatia platby/) k vzniku daňovej povinnosti spoločnosti Optima, s.r.o. nedošlo, nakoľko dňa 31.12.2016 nedošlo k prijatiu platby 82.620,00 €. Pokiaľ žalobca dôvodí, že k platbe 82.620,00 € došlo už dňa 09.12.2016 (t.j. v deň, kedy bola uzatvorená dohoda o postúpení pohľadávok a kúpna zmluva), uvedenému tvrdeniu nekorešponduje ani obsah faktúry (kde je deň vzniku daňovej povinnosti uvedený deň 31.12.2016) a ani zistený skutkový stav. Zo Zmluvy o budúcej kúpnej zmluve z 05.06.2015, a to z úpravy práv a povinností, do ktorých vstúpil na miesto budúceho kupujúceho žalobcu, vyplýva, že prvá časť kúpnej ceny bude uhradená do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania zmluvy o budúcej kúpnej zmluve (článok IV. bod 2. zmluvy o budúcej kúpnej zmluve). Ku dňu vstupu žalobcu do všetkých práv a povinností, pohľadávok a záväzkov vyplývajúcich zo Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015, t.j. ku dňu 09.12.2016, bola už právnym predchodcom žalobcu (fyzickou osobou - G. R.) prvá časť kúpnej ceny uhradená.

4. Podľa krajského súdu záväzok zo Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015, t.j. povinnosť zaplatiť prvú časť kúpnej ceny ako preddavok na kúpnu cenu, zanikol dňom 11.06.2015, t.j. zaplatením preddavku 82.620,00 € (§ 559 ods. 1 Občianskeho zákonníka), a preto nemohol existovať ku dňu 09.12.2016. Žalobca vstúpil do záväzkovo-právneho vzťahu založeného Zmluvou o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015 v čase, keď jeho jedinou povinnosťou plynúcou zo Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015 (keďže povinnosť uhradiť preddavok 82.620,00 € bola už splnená, t.j. záväzok zanikol splnením), bolo pristúpiť v zmysle zmluvy o uzavretí budúcej kúpnej zmluvy k samotnému uzavretiu kúpnej zmluvy a k úhrade druhej časti kúpnej ceny 93.613,20 € do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania kúpnej zmluvy. Je preto potrebné zdôrazniť, že ku dňu 09.12.2016 (ani ku dňu 31.12.2016) neexistoval záväzok žalobcu uhradiť sumu 82.620,00 € (ako preddavok na kúpnu cenu, resp. prvú časť kúpnej ceny). Právnym predchodcom žalobcu bol preddavok na kúpnu cenu v sume 82.620,00 €, t.j. prvá časť kúpnej ceny dňa 11.06.2015 zaplatený.

5. Ku dňu 09.12.2016, kedy žalobca vstúpil do záväzkovo-právneho vzťahu, už neexistovala pohľadávka Optima Finance, s.r.o. na zaplatenie sumy 82.620,00 € (deklarované ako preddavok na kúpnu cenu, resp. prvá časť kúpnej ceny), nakoľko táto zanikla dňom 11.06.2015, a to zaplatením G. R.. Z článku III. bod 2. Kúpnej zmluvy z 09.12.2016 ani nevyplýva povinnosť kupujúceho - žalobcu zaplatiť predávajúcemu - spoločnosti Optima Finance, s.r.o. časť kúpnej ceny vo výške 82.620,00 €. Článok III. bod 2. nemá charakter zmluvného dojednanie zakladajúceho povinnosť žalobcu zaplatiť spoločnosti Optima Finance, s.r.o. časť kúpnej ceny, ale len ustanovenia, ktoré deklaruje, že táto čiastka 82.620,00 € bola už zaplatená na základe Zmluvy o budúcej kúpnej zmluve z 05.06.2015 ako preddavok na kúpnu cenu. Z vykonaného dokazovania nepochybne vyplynulo, že spoločnosti Optima Finance, s.r.o. bola čiastka 82.620,00 € zaplatená už dňa 11.06.2015, a to fyzickou osobou G. R.. K vzniku daňovej povinnosti spoločnosti Optima Finance, s.r.o. došlo teda už 11.06.2015, kedy spoločnosť prijala uvedenú čiastku (preddavok na kúpnu cenu) a dosiahla tak ekonomický benefit.

Druhá časť kúpnej ceny bola zaplatená až dňa 17.12.2016 žalobcom, kedy spoločnosti Optima, s.r.o. vznikla daňová povinnosť k tejto druhej časti peňažného plnenia. Dňom 17.12.2016 došlo k dodaniu tovaru - pozemkov, peňažným ekvivalentom ktorého v zmysle administratívnych predpisov však bola už len druhá časť kúpnej ceny. Preto mal žalobca nárok na odpočet len z „druhej časti kúpnej ceny“, t.j. zo zaplatenej sumy 93.613,00 €.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

6. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Podľa názoru sťažovateľa správny súd vec nesprávne právne posúdil a záver súdu vo vzťahu k neuznaniu odpočtu DPH za IV. štvrtrok 2016 nemá oporu v zákonných ustanoveniach zákona o DPH v platnom znení, nakoľko dňom uskutočnenia zdaniteľného obchodu za odplatu (dodania nehnuteľnosti a zaplatením/úhrady časti kúpnej ceny sťažovateľom vo výške 82.620,-€ formou zápočtu) vznikla u spoločnosti Optima Finance, s. r. o. daňová povinnosť (ktorá bola splnená), ako zákonná podmienka pre odpočet DPH žalobcom podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH v platnom znení.

7. Podľa sťažovateľa je nesprávny záver súdu, že dňom uzatvorenia kúpnej zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. už neexistovala na strane žalobcu povinnosť zaplatenia prvej časti kúpnej ceny vo výške 82 620,-€, nakoľko preddavok bol zaplatený G. R. podľa zmluvy o budúcej zmluve, čím záväzok zaplatenia prvej časti kúpnej ceny na strane žalobcu zanikol. Podľa § 498 OZ platí, že odovzdanie zálohy na budúce zamýšľané plnenie predstavuje platbu pred samotným uzatvorením kúpnej zmluvy, tzn. preddavok/zálohu na budúce plnenie. Rozhodná pre vec je teda skutočnosť, že plnenie bolo poskytnuté predtým, než malo dôjsť k uzatvoreniu samotnej kúpnej zmluvy/zdaniteľnému obchodu a že bolo poskytnutá a druhou stranou prijatá záloha v súvislosti so zamýšľanou kúpou. V prípade ak nedošlo k uzatvoreniu kúpnej zmluvy, má ten, kto preddavok poskytol, právo na jeho vrátenie, inak by sa druhá strany bezdôvodne obohatila. Dohodou o postúpení práv a povinností zo zmluvy o budúcej zmluve, uzatvorenou medzi žalobcom a spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. dňa 09.12.2016 došlo aj k postúpeniu pohľadávok, t.j. aj pohľadávky na vrátenie preddavku vo výške 82.620,-€ zaplatenej na budúce plnenie - dodanie nehnuteľnosti. Dňom postúpenia práv, povinností, záväzkov a pohľadávok nadobudol žalobca pohľadávku vo vzťahu k spoločnosti Optima Finance, s. r. o., t.j. právo na vrátenie zaplatenej preddavkovej platby na kúpnu cenu a súčasne spoločnosti Optima Finance, s. r. o. právo na zaplatenie kúpnej ceny vo výške 146.861 € bez DPH, t. j. 176.233,20 € s DPH, ktorej úhrada bol dojednaná jednak: - jednak formou zápočtu vo výške vo výške 82 620,-€ - suma 93 613,20 € do 14 dní od podpisu kúpnej zmluvy. Potom je nesprávne aj tvrdenie súdu, že u spoločnosti Optima Finance, s. r. o. nevznikla daňová povinnosť z „prijatej platby“, nakoľko táto spoločnosť neprijala žiadnu platbu, a to i napriek tomu, že súd nespochybňuje zápočet ako formu úhrady kúpnej ceny.

8. Sťažovateľ tvrdil, že súd predovšetkým opomenul hodnotiť vec z pohľadu existencie Dohody o postúpení práv, povinností, záväzkov a pohľadávok z budúcej zmluvy, uzatvorením ktorej do práv a povinností na strane G. R. vstúpil žalobca, čo má podstatný význam aj z pohľadu dane z pridanej hodnoty, a to vo vzťahu k zadefinovaniu zákonných podmienok vzniku zdaniteľného plnenia. Z pohľadu zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení uzatvorením kúpnej zmluvy medzi žalobcom a spoločnosťou Optima Finance, s. r. o., predmetom ktorej je prevod/dodanie pozemkov za odplatu/kúpnu cenu, predstavuje zdaniteľný obchod, ktorý podlieha predmetu dane podľa § 2 ods. 1 pís. a) zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení, ak je dodanie uskutočnené osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby. Z titulu nadobudnutia práva na uzatvorenie kúpnej zmluvy žalobcom a jej následného uzatvorenia so spoločnosťou Optima Finance, s. r. o., dňom uzatvorenia kúpnej zmluvy došlo k založeniu nového právneho vzťahu zakladajúceho existenciu samotného zdaniteľného plnenia - dodanie pozemkov za protihodnotu, ktoré bolo uskutočnené zdaniteľnou osobou. Podľa § 2 ods. 1 pís. a) zákona o DPH v platnom znení je predmetom dane každé dodanie tovaru za protihodnotu v

tuzemsku, ktoré je uskutočnené zdaniteľnou osobou, teda osobou ktorá vykonáva nezávislé akúkoľvek ekonomickú činnosť z ktorej dosahuje príjem. Zo základných zákonných pojmov, ako aj samotného účelu zákona vyplýva, že predmetom dane z pridanej hodnoty (zdanenia) sú všetky uskutočnené zdaniteľné plnenia (zdaniteľné obchody) za odplatu, pričom každé zdaniteľné plnenie je nevyhnutné posudzovať samostatne. Pojem „uskutočnenie zdaniteľného plnenia“ predstavuje právnu skutočnosť, pri ktorej sa naplňajú právne podmienky pre vznik daňovej povinnosti podľa zákona o DPH v platnom znení a súčasne zákonné podmienky pre odpočet dane podľa § 49 ods. 1 a 2 cit. zákona, ktoré sa posudzujú vždy výlučne medzi účastníkmi právneho vzťahu ako zdaniteľnými osobami uskutočňujúcimi samostatný zdaniteľný obchod.

9. Z pohľadu DPH síce „platba na budúce zdaniteľné plnenie“ predstavuje výnimku daňovej povinnosti, t. j. odvodu dane a to aj bez existencie samotného zdaniteľného plnenia, pričom daňová povinnosť z prijatej platby je nesporne vo vzájomnej súvislosti s následnou existenciou samotného zdaniteľného plnenia. Ak nedôjde k uskutočneniu samotného zdaniteľného plnenia, zákon o DPH upravuje postup vo vzťahu k prijatej platbe/preddavku na neuskutočnené budúce zdaniteľné plnenie - § 25 zákona - vystavenie dobropisu vo vzťahu k osobe ktorá preddavok poskytla, t. j. vzťah medzi spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. ako budúcim predávajúcim a G. R. ako budúcou kupujúcou. Dodanie pozemkov, predmet dane, bol medzi žalobcom a spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. dohodnutý za protihodnotu, ktorú predstavuje kúpna cena vo výške 146.861 € bez DPH, t.j. 176.233,20 € s DPH, pričom týmto dňom nastávajú zákonné podmienky naplnenia zdaniteľného plnenia, zakladajúceho vznik práv a povinnosti zdaniteľných osôb podľa zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení. Momentom potvrdenia o prijatí platby v sume 82 620,-€ spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. zápočtom v deň uzatvorenia kúpnej zmluvy došlo k naplneniu hmotnoprávnej podmienky zákonného ustanovenia § 19 ods. 4 v spojení s § 8 ods. 1 zákona o DPH v platnom znení pre vznik daňovej povinnosti u predávajúceho, ako zdaniteľnej osoby uskutočňujúcej zdaniteľný obchod. Pokiaľ pri dodaní tovaru zmluvné strany dohodnú úhradu formou zápočtu, tak potom ich vzájomné záväzky zápočtom zanikajú namiesto ich úhrady v peniazoch, avšak aj z pohľadu zákona o DPH je takúto formu úhrady potrebné považovať za „spôsob platby - prijatie platby“, ako súčasť protihodnoty za dodanie tovaru - pozemkov.

10. Prijatie platby zakladajúcej daňovú povinnosť, a to v akejkoľvek forme, je nevyhnutné z pohľadu zákona o DPH posudzovať najmä vo vzťahu k materiálnej stránke podstaty zdaniteľného plnenia, ktorým podľa zákona je dodanie tovaru, spočívajúce v prevode práva nakladať s tovarom ako vlastníkom. Dodanie tovaru je nutné skúmať z pohľadu kumulatívneho splnenia troch zákonných podmienok: - ide o skutočné prijaté plnenie (teda existujúce plnenie, ktoré predpokladá existenciu tovaru a jeho nadobudnutie), - plnenie musí byť uskutočnené iným platcom, - pričom toto plnenie platca, ako zdaniteľná osoba použije v rámci svojich ekonomických činností. Posudzovanie daňovej povinnosti vo vzťahu k zálohovej platbe vyplatenej budúcou kupujúcou spoločnosťou Optima Finance, s. r. o., ktorá nesporne vznikla v roku 2015 a ktorú si táto spoločnosť aj splnila, nie je možné vzťahovať na existenciu zdaniteľného plnenia medzi žalobcom a spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. titulom Kúpnej zmluvy zo dňa 09.12.2016. Samotné dodanie práva nakladania s pozemkami založilo zákonnú povinnosť daňovej povinnosti spoločnosti Optima Finance, s. r. o., a to aj z uhradenej časti kúpnej ceny vo výške 82 620,-€ formou zápočtu, ktorú povinnosť si táto spoločnosť opätovne splnila. Z dôvodu zachovania princípu neutrality oprava základu dane u spoločnosti Optima Finance, s. r. o. musí byť účtovne, vychádzajúc z právnych úkonov, vysporiadaná práve cez ustanovenie § 25 zákona o DPH v platnom znení, kedy bol správny postup ak spoločnosť Optima Finance, s. r. o., ktorá mala len postavenie budúceho predávajúceho bez následných naplnení základných prvkov zdaniteľného obchodu, vystavila dobropis vo vzťahu k prijatej platbe vo výške 82 620,-€ uhradenej G. R.. Podľa § 25 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. v platnom znení vzniká povinnosť vystavenia opravnej faktúry. Iba vystavením dobropisu a následným vysporiadaním dane na vstupe a výstupe spoločnosťou Optima Finance, s. r. o. môže byť požiadavka neutrality dane splnená. Sťažovateľ v danej súvislosti poukázal na uznesenie ÚS SR sp. zn. I. ÚS 25/05-17.

11. Záverom sťažovateľ dodal, že v prípade C-419/02 BUPA Hospital Ltd., ESD uviedol, že druhý odstavec článku 10 ods. 2 Šiestej smernice podľa ktorého pokiaľ je platba prevedená na účet pred

dodaním tovaru alebo poskytnutím služby, tak DPH sa uplatní pri prijatí platby a to na prijatú čiastku, zakladá zmenu pravidla uvedeného v prvom odstavci tohto ustanovenia a ako také musí byť toto pravidlo vykladané úzko. V tejto súvislosti však bolo zdôraznené, že dodanie tovaru alebo platba poskytnutie služby je predmetom dane, nie platba ako taká. Preto prijatie platby bez toho, aby ju bolo možné jednoznačne priradiť k určitému zdaniteľnému plneniu, nie je predmetom dane. Pre uplatnenie práva žalobcu na odpočet dane je nevyhnutné posúdenie naplnenia zákonnej podmienky vzniku daňovej povinnosti u spoločnosti Optima Finance, s. r. o, ktorá je podmienená zákonným predpokladom existencie zdaniteľného obchodu, t.j. dodaním tovaru, ako prevodu práva s jeho nakladaním. Uvedená skutočnosť bola preukázaná KZ uzatvorenou dňa 9.12.2016. Potom ak u spoločnosti Optima Finance, s. r. o. bolo preukázané dodanie tovaru, tzn. prevod práva s jeho nakladaním, vzniká tejto spoločnosti daňová povinnosť podľa § 19 zákona o DPH v platnom znení. Ak spoločnosť Optima Finance, s. r. o. v označenom zdaniteľnom obchode pri uzatvorení kúpnej zmluvy potvrdila prijatie prvej časti kúpnej ceny vo výške 82 620,-€ formou zápočtu, vzniká u nej daňová povinnosť podľa § 19 ods. 4 cit. zákona v platnom znení.

12. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že predmetom súdneho sporu bola skutočnosť, či vznikol žalobcovi nárok na odpočítanie DPH z faktúry č. 20160013 zo dňa 31.12.2016 od spoločnosti Optima Finance, s.r.o. Jednalo sa o posúdenie právnej otázky, ku ktorej Krajský súd v Žiline zaujal jednoznačné stanovisko. So záverom krajského súdu sa žalovaný v plnom rozsahu stotožnil. Žalobca vo svojej kasačnej sťažnosti rieši situáciu, v ktorej by pani G. R. po zaplatení preddavku na kúpnu cenu, t.j. prvej časti kúpnej ceny v sume 82.620,00 € platne odstúpila od zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy. Takáto situácia však nenastala a preto tvrdenia žalobcu sú neopodstatnené. K takto navodenej situácii (ktorá však nenastala) sa vyjadril aj Krajský súd v Žiline. Žalobca vo svojej kasačnej sťažnosti poukázal na Uznesenie ÚS SR sp. zn. I. ÚS 25/05-17. Zo samotnej kasačnej sťažnosti nie je zrejme na čo chcel žalobca týmto uznesením poukázať. V citácii predmetného uznesenia sa uvádza: „keď záloha v sume 60.000.000 Sk bola Mlynom Košice poukázaná na účet sťažovateľky v priamej súvislosti s dohodou o budúcej zmluve a práva k tejto zmluve sa riadia obsahom tejto dohody, je zřejmé, že aj pokiaľ došlo k postúpeniu práv z tejto dohody, toto postúpenie sa týka aj sumy 60 000 000 Sk. Preto ak Mlyn Košice, a. s., v zmluve o postúpení pohľadávky postupuje práva vyplývajúce z dohody o budúcej zmluve, dochádza tým aj k postúpeniu práv týkajúcich sa pohľadávky v sume 60.000.000 Sk, aj keď v zmluve o postúpení to vyslovene uvedené nie je“. Uvedená citácia podľa žalovaného len podporuje záver Krajského súdu v Žiline uvedený v napadnutom rozsudku. V súvislosti s prípadom ESD C-419/02 BUPA Hospital Ltd., na ktorý sa žalobca odvolal vo svojej kasačnej sťažnosti, žalovaný uvádzal, že bolo dôkaznou povinnosťou žalobcu preukázať, že prípad na ktorý poukázal je možné stotožniť s jeho prípadom. Túto dôkaznú povinnosť si žalobca nesplnil. K uvádzanej časti rozsudku ESD žalovaný dodal, že jej aplikácia by bola zrejme relevantná v prípade, ak by pani G. R. po zaplatení preddavku na kúpnu cenu, t. j. prvej časti kúpnej ceny v sume 82.620 € platne odstúpila od zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy, čo sa však nestalo.

III.

Konanie pred kasačným súdom

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Žiline, na základe ktorého bola zamietnutá žaloba, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100886839/2019 zo dňa 15.04.2019. Predmetným rozhodnutím žalovaného bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 102074011/2018 zo dňa 18.10.2018, kde správca dane podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel nadmerného odpočtu v sume 13.770,00 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie IV. štvrtrok 2016. Správca dane neuznal žalobcovi odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry č. 20160013 zo dňa 31.12.2016 od

spoločnosti Optima Finance, s.r.o., a to z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 v nadväznosti na ust. § 19 ods. 4 zákona o DPH).

14. Z administratívneho spisu bolo zistené, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na zistenie oprávnenosti na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie IV. štvrťrok 2016, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 102242532/2017 z 24.10.2017. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočet dane v sume 29.372,20 € z nasledovných dodávateľských faktúr: - č. 20160012, dátum vyhotovenia: 31.12.2016, daňová povinnosť: 17.12.2016, základ dane v sume 78.011,00 €, DPH v sume 15.602,20 €, suma celkom 93.613,20 €, text faktúry: doklad na prijatú zálohovú platbu v zmysle § 71 zákona o DPH - záloha prijatá dňa 17.12.2016 v zmysle Kúpnej zmluvy z 09.12.2016, - č. 20160013, dátum vyhotovenia: 31.12.2016, daňová povinnosť: 31.12.2016, základ dane v sume 68.850,00 €, DPH v sume 13.770,00 €, suma celkom 82.620,00 €, text faktúry: doplatok kúpnej ceny v zmysle čl. III, bod 2 Kúpnej zmluvy zo dňa 09.12.2016, fakturovaných spoločnosťou Optima Finance, s.r.o.

15. Z vykonaného dokazovania bol zistený nasledovný skutkový stav a tento nebol medzi účastníkmi sporný. Sporným zostalo právne posúdenie veci. V budúcej kúpnej zmluve z 05.06.2015 uzavretej medzi G. R. ako budúcim kupujúcim a spoločnosťou Optima Finance, s.r.o. ako budúcim predávajúcim (a súčasne vlastníkom nehnuteľností bližšie špecifikovaných v označenej zmluve) sa zmluvné strany zaviazali, že najneskôr do 31.12.2016 uzatvoria kúpnu zmluvu, ktorej znenie tvorí prílohu č. 1 zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a ktorou budúci predávajúci prevedie nehnuteľnosti do výlučného vlastníctva budúceho kupujúceho a budúci kupujúci tak nadobudne nehnuteľnosti v celosti do svojho výlučného vlastníctva. Podľa článku IV. uvedenej zmluvy kúpna cena za nehnuteľnosti bola dohodou zmluvných strán stanovená na sumu 176.233,20 € s DPH. Zmluvné strany sa ďalej dohodli, že kúpnu cenu zaplatí budúci kupujúci budúcemu predávajúcemu tak, že časť kúpnej ceny vo výške 82.620,00 € zaplatí budúci kupujúci ako preddavok na kúpnu cenu, a to na bankový účet budúceho predávajúceho do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania zmluvy.

16. Zmluvné strany sa ďalej dohodli, že tento preddavok sa uzatvorením kúpnej zmluvy započíta na celú kúpnu cenu. Zvyšnú časť kúpnej ceny vo výške 93.613,20 € zaplatí budúci kupujúci budúcemu predávajúcemu na bankový účet budúceho predávajúceho do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania kúpnej zmluvy. Z výpisu z bežného účtu IBAN: E. XX XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX majiteľa pani G. R. je zrejmé, že dňa 11.06.2015 bola uskutočnená platba v sume 82.620,00 € v prospech účtu Optima Finance, s.r.o. Spoločnosť Optima Finance, s.r.o. vyhotovila dňa 30.06.2015 faktúru č. 20150006 ako doklad na prijatú zálohovú platbu z 11.06.2015, z ktorej odviedla daň v zdaňovacom období 06/2015. Dňa 09.12.2016 bola medzi účastníkmi: Optima Finance, s.r.o. ako predávajúcim, pani G. R. ako budúcim kupujúcim a zároveň postupcom a žalobcom ako postupníkom uzatvorená dohoda o postúpení práv a povinností, na základe ktorej postupca postúpil na postupníka počnúc dňom účinnosti tejto dohody všetky práva a povinnosti, pohľadávky a záväzky vyplývajúce zo Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015. V rovnaký deň, t.j. 09.12.2016, bola uzatvorená medzi účastníkmi Optima Finance, s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim uzatvorená kúpna zmluva, predmetom ktorej bol odplatný prevod vlastníckeho práva predávajúceho k nehnuteľnosti na kupujúceho. V článku III. predmetnej kúpnej zmluvy je uvedené, že kupujúci zaplatil predávajúcemu časť kúpnej ceny vo výške 82.620,00 € na základe Zmluvy o budúcej kúpnej zmluve z 05.06.2015 v spojení s Dohodou o postúpení práv a povinností z 09.12.2016, ako preddavok na kúpnu cenu, pričom odovzdanie a prijatie tejto časti kúpnej ceny potvrdili zmluvné strany svojím podpisom na predmetnej kúpnej zmluve. Uhradený preddavok sa uzatvorením tejto kúpnej zmluvy započítal na celú kúpnu cenu. Z výpisu z bežného účtu žalobcu bolo zistené, že dňa 17.12.2016 bola uskutočnená platba v sume 93.613,20 € v prospech účtu príjemcu Optima Finance, s.r.o. ako doplatok celej kúpnej ceny nehnuteľnosti.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

18. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

19. 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.

20. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

21. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

22. 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.

23. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

24. Podľa § 19 ods. 1 zákona č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty v znení účinnom k 31.12.2016 (ďalej len zákon 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.

25. Podľa § 19 ods. 4 zákona o DPH, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru alebo služby, vzniká daňová povinnosť z prijatej platby dňom prijatia platby.

26. 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.

27. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ 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.

28. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

V.
právne posúdenie

29. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

30. Kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal nesprávny procesný postup krajského súdu, ktorým súd znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva a došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

31. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba 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. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

32. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že ustanovenie § 49 zákona o DPH upravuje právo platiteľa dane na odpočítanie dane z tovarov a služieb s tým, že uvedené právo vzniká v deň, kedy pri tomto tovare (službe) vznikla daňová povinnosť. Ide o všeobecný princíp, ktorý ešte neznamená samo uplatnenie odpočítania dane. Platiteľ bude môcť odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť (z dodaných tovarov a služieb), daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ. Platiteľ dane tak môže odpočítať daň, ktorú voči nemu uplatnil iný platiteľ dane (dodávateľ), daň, ktorú sám uplatnil na služby s miestom plnenia v tuzemsku a tovary dodané s inštaláciou (montážou), daň, ktorú sám uplatnil pri nadobudnutí tovaru v tuzemsku z iného členského štátu, a napokon daň, ktorú zaplatil v tuzemsku správcovi dane pri dovoze. Krajský súd správne vymedzil ako esenciálny predpoklad práva na odpočítanie DPH zodpovedanie otázky, či dňa 31.12.2016 vznikla vôbec daňová povinnosť spoločnosti Optima Finance, s.r.o., teda či došlo na účely zákona o DPH k prijatiu sumy 82.620 € menovanou spoločnosťou od žalobcu. Z hľadiska zisteného skutkového stavu je nesporné, že fyzická osoba G. R. uzavrela dňa 05.06.2015 ako budúca kupujúca so spoločnosťou Optima Finance, s.r.o. ako budúcim predávajúcim

Zmluvu o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy. Zmluvné strany sa zároveň dohodli, že najneskôr do 31.12.2016 uzatvoria kúpnu zmluvu, ktorej znenie tvorí prílohu č. 1 zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy a ktorou budúci predávajúci prevedie nehnuteľnosti do výlučného vlastníctva budúceho kupujúceho a budúci kupujúci tak nadobudne nehnuteľnosti v celosti do svojho výlučného vlastníctva. Podľa článku IV. uvedenej zmluvy kúpna cena za nehnuteľnosti bola dohodou zmluvných strán stanovená na sumu 176.233,20 € s DPH. Kúpnu cenu mal podľa zmluvy zaplatiť budúci kupujúci budúceму predávajúcemu tak, že časť kúpnej ceny vo výške 82.620,00 € zaplatí budúci kupujúci ako preddavok na kúpnu cenu, a to na bankový účet budúceho predávajúceho do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania zmluvy. Tento preddavok sa uzatvorením kúpnej zmluvy mal započítať na celú kúpnu cenu. Zvyšnú časť kúpnej ceny vo výške 93.613,20 € mal zaplatiť budúci kupujúci budúceму predávajúcemu na bankový účet budúceho predávajúceho do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania kúpnej zmluvy. Podstatná skutočnosť ďalej je, že dňa 11.06.2015 bola uskutočnená platba v sume 82.620,00 € v prospech účtu Optima Finance, s.r.o. od kupujúceho (G. R.) podľa Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy. Spoločnosť Optima Finance, s.r.o. vyhotovila dňa 30.06.2015 faktúru č. 20150006 ako doklad na prijatú zálohovú platbu z 11.06.2015, z ktorej predmetná spoločnosť odvieďa daň v zdaňovacom období 06/2015.

33. Pre právne posúdenie predmetnej veci je nevyhnutné dodať, že platiteľ dane pri uplatnení nároku na odpočítanie DPH správcovi dane deklaruje, že konkrétny tovar, resp. služby mu boli skutočne dodané od označeného platiteľa DPH. Ako vyplýva z ďalších skutkových zistení - dňa 09.12.2016 bola medzi účastníkmi: Optima Finance, s.r.o. ako predávajúcim, pani G. R. ako budúcim kupujúcim a zároveň postupcom a žalobcom ako postupníkom uzatvorená dohoda o postúpení práv a povinností, na základe ktorej postupca postúpil na postupníka počnúc dňom účinnosti tejto dohody všetky práva a povinnosti, pohľadávky a záväzky vyplývajúce zo Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015. V rovnaký deň, t.j. 09.12.2016, bola uzatvorená medzi účastníkmi Optima Finance, s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim uzatvorená kúpna zmluva, predmetom ktorej bol odplatný prevod vlastníckeho práva predávajúceho k nehnuteľnosti na kupujúceho. V článku III. predmetnej kúpnej zmluvy sa uvádza, že kupujúci zaplatil predávajúcemu časť kúpnej ceny vo výške 82.620,00 € na základe Zmluvy o budúcej kúpnej zmluve z 05.06.2015 v spojení s Dohodou o postúpení práv a povinností z 09.12.2016, ako preddavok na kúpnu cenu, pričom odovzdanie a prijatie tejto časti kúpnej ceny potvrdili zmluvné strany svojím podpisom na predmetnej kúpnej zmluve. Uhradený preddavok sa uzatvorením tejto kúpnej zmluvy započítal na celú kúpnu cenu. Z výpisu z bežného účtu žalobcu bolo zistené, že dňa 17.12.2016 bola uskutočnená platba v sume 93.613,20 € v prospech účtu príjemcu Optima Finance, s.r.o. ako doplatok celej kúpnej ceny nehnuteľnosti. Na základe uvedeného dôvodne vzišla otázka, či dňa 31.12.2016 vôbec vznikla daňová povinnosť spoločnosti Optima Finance daňová povinnosť.

34. Aj kasačný súd prijal záver, že dňa 31.12.2016 nemohla vzniknúť spoločnosti Optima Finance, s.r.o. daňová povinnosť, pretože túto zálohovú platbu prijal od fyzickej osoby dňa 11.06.2016. Pripísaním sumy preddavku na účet predávajúceho dlh kupujúceho v danej časti zanikol (§ 567 ods. 2 Občianskeho zákonníka). Zároveň ako nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd námietku sťažovateľa ak tvrdil, že krajský súd opomenul hodnotiť vec z pohľadu existencie Dohody o postúpení práv, povinností, záväzkov a pohľadávok z budúcej zmluvy, uzatvorením ktorej do práv a povinností na strane G. R. vstúpil žalobca, čo malo mať podstatný význam aj z pohľadu dane z pridanej hodnoty, vo vzťahu k zadefinovaniu zákonných podmienok vzniku zdaniteľného plnenia. K uvedenému kasačný súd dodáva, že fyzickej osobe, ktorá nie je platiteľom DPH nevzniká nárok na odpočítanie DPH, preto takúto neexistujúcu pohľadávku verejnoprávneho charakteru (nároku na vrátenie odpočtu DPH), ktorú treba odlíšiť od občianskoprávných vzťahov, nie je možné postúpiť na subjekt, ktorý je platiteľom dane - zmluvou súkromnoprávnej povahy. Žalobca pritom vstúpil do záväzkovo-právneho vzťahu založeného Zmluvou o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy z 05.06.2015 s povinnosťou uhradiť zvyšnú časť kúpnej ceny 93.613,20 € do 14 kalendárnych dní odo dňa podpísania kúpnej zmluvy. Z čl. III bodu 4 Dohody o postúpení práv a povinností zo dňa 09.12.2006 pritom vyplýva, že „Postupník v plnom rozsahu (bez akýchkoľvek zmien) vstupuje do práv, povinností, záväzkov Postupcu vyplývajúcich zo Zmluvy o uzatvorení budúcej kúpnej zmluvy zo dňa 05.06.2015“. Aj podľa právneho názoru kasačného súdu v dôsledku predchádzajúcej úhrady žalobca ako postupník nemusel a

preto ani nerealizoval ďalšiu platbu preddavku vo výške 82.620 €, ale zaplatil predávajúcemu iba zvyšnú časť kúpnej ceny vo výške 93.613 €. Uzavretím Dohody zo dňa 09.12.2006 sa započítala suma zaplateného preddavku v prospech žalobcu, ale na základe uvedeného nie je možné konštatovať splnenie zákonných podmienok vzniku zdaniteľného plnenia. Pre kasačný súd nebola dôvodná ani argumentácia ohľadne aplikácie ustanovenia § 25 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože ako dôvodne krajský súd poznamenal, v danom prípade medzi spoločnosťou Optima Finance, s.r.o. a fyzickou osobou G. R. nedošlo k zrušeniu dodávky ale k zmene pôvodného záväzku s nadväznosťou na § 524 a nasl. Občianskeho zákonníka.

35. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti. Aj pre kasačný súd v prejednávanej veci vyplynul podstatný záver, že v danom prípade nebola splnená hmotnoprávna podmienka pre odpočet DPH, nakoľko nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti dodávateľa žalobcu - spoločnosti Optima Finance, s.r.o. podľa faktúry č. 20160013 zo dňa 31.12.2016.

36. Kasačný súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že v danom prípade nebola splnená hmotnoprávna podmienka pre odpočet DPH. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

37. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.

