

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/43/2017  
Identifikačné číslo spisu: 4016200390  
Dátum vydania rozhodnutia: 18.04.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Jozef Milučký  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4016200390.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Jozefa Milučkého a členiek senátu JUDr. Moniky Válašikovej, PhD. a JUDr. Aleny Adamcovej v právnej veci sťažovateľa: ITALSLOVA, spol. s r. o., Železničná 17, Palárikovo, IČO: 36 520 861, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 114443/2016 zo dňa 03.02.2016, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/97/2016-130 zo dňa 18.01.2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/97/2016-130 zo dňa 18.01.2017 zamietla.

Sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

#### I.

Konanie pred prvostupňovým správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom č. k. 11S/97/2016-130 zo dňa 18.01.2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 114443/2016 zo dňa 03.02.2016, ktorým Finančné riaditeľstvo SR potvrdilo rozhodnutie Daňového úradu Nitra č. 1601903/2015 zo dňa 28.10.2015, ktorým Daňový úrad Nitra podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 563/2009 Z. z.“ alebo „daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 73 792,10 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie september 2009.

2. V odôvodnení rozsudku krajský súd uviedol, že rozhodnutie správcu dane i žalovaného, vydané po ukončení daňovej kontroly, predmetom ktorej bola daň z pridanej hodnoty u žalobcu za mesiac september 2009, už bolo predmetom súdneho prieskumu v konaní pred Krajským súdom v Nitre pod

sp. zn. 11S/19/2011, v ktorom súd zamietol žalobu žalobcu, ktorou sa domáhal preskúmania rozhodnutia správcu dane zo dňa 29.12.2010, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 73 792,10 eur a ktoré rozhodnutie bolo potvrdené žalovaným rozhodnutím zo dňa 13.09.2011. Krajský súd v Nitre v rozsudku č. k. 11S/194/2011-114 zo dňa 30.10.2012 zamietol žalobu žalobcu proti uvedenému rozhodnutiu žalovaného. Stotožnil sa so skutkovými zisteniami a právnym záverom žalobného s tým, že žalovaný správne poukázal na výsledky daňovej kontroly, svedecké výpovede, ktoré sa týkali uvedenej transakcie.

3. Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudkom pod sp. zn. 3Sžf/107/2013 zo dňa 01.04.2014 potvrdil rozsudok Krajského súdu v Nitre zo dňa 30.10.2012. V odôvodnení rozsudku uviedol, že v priebehu daňovej kontroly nebolo možné preveriť a preukázať dodanie búracích prác u skutočného dodávateľa služby (obchodného partnera spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o.) a preveriť vznik daňovej povinnosti z predmetnej služby. Správca dane vyzval daňový subjekt na preukázanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za sledované obdobie (september 2009) v lehote 15 dní. Daňový subjekt na výzvu reagoval vyjadrením, že získanými dôkazmi správca dane jednoznačne dokázal dodanie búracích prác dodávateľom, kontrolovaným daňovým subjektom prostredníctvom subdodávok v súlade so zmluvou o dielo č. 2008/2009 zo dňa 20.08.2009, ktoré boli vyfakturované faktúrou č. 29090002 zo dňa 09.10.2009 v celkovej sume 462 171,55 eur vrátane DPH. Najvyšší súd Slovenskej republiky v uvedenom rozsudku poukázal na to, že žalobca neunesol ani v administratívnom ani v súdnom konaní dôkazné bremeno a nebolo možné súhlasiť s jeho opakovanými odvolacími námietkami, keď neuviedol žiadne také skutočnosti, s ktorými by sa daňové orgány nevysporiadali. Dôkazné bremeno spočíva na daňovom subjekte a dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Žalobca má za to, že vyčerpал svoje dôkazné bremeno tým, že predložil zákonom požadované doklady a že správca dane nad rámec zákona prenášal na neho neprimerané dôkazné bremeno. V prípade týkajúceho sa žalobcu nebolo s pochybnosťami dodanie služby (búracích prác), ale nebolo preukázané, kto ich v skutočnosti vykonal.

4. Proti postupu Najvyššieho súdu SR v konaní pod sp. zn. 3Sžf/107/2013 a jeho rozsudku zo dňa 01.04.2014 podal žalobca sťažnosť na Ústavný súd SR, ktorou namietal porušenie svojich základných práv podľa čl. 20 ods. 1, čl. 46 ods. 1, 2, čl. 47 ods. 3 a čl. 48 ods. 1 Ústavy SR a iných. Ústavný súd SR uznesením č. k. II. ÚS 326/2016-19 zo dňa 14.04.2016 sťažnosť žalobcu odmietol ako zjavne neopodstatnenú.

5. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 12.12.2014 č. 1100304/1/547523/2014 povolil obnovu konania vo veci daňového konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v rozsahu preskúmania predložených dokladov, uvedeného dodania služieb vo vzťahu k oprávnenosti uplatnenia práva a odpočítanie dane z pridanej hodnoty daňovým subjektom a vyhodnotenia v zmysle ust. § 3 ods. 3 zákona č. 563/2009 Z. z.

6. Za danej dôkaznej situácie krajský súd konštatoval, že žalobca ani v obnovenom konaní na základe predložených listinných dokladov nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (dodanie búracích prác od spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. ako dodávateľa). V obnovenom konaní síce žalobca predložil listinné dôkazy týkajúce sa zmluvných vzťahov jeho dodávateľa (SLOVITALY, spol. s r. o.) s jednotlivými subdodávateľmi, (ako sú uvedené v priebehu administratívneho konania v tomto rozsudku), v konaní vypočutí bývalí konatelia spoločností, ktoré boli subdodávateľmi deklarovaného dodávateľa žalobcu i dodanie prác potvrdili, ale nevedeli tieto hodnoverne preukázať, nepredložili dôkazy, ktorými by si správca dane i žalovaný mohol overiť pravdivosť ich tvrdenia. S poukazom na výsledky dokazovania vykonaného správcou dane bol aj krajský súd toho názoru, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane.

7. V tejto súvislosti krajský súd poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 28.06.2012 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/63/2011, ako i na ďalší jeho rozsudok zo dňa 23.06.2010 v konaní pod sp. zn. 2Sžf/4/2009 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky zo dňa 23.02.2011 v konaní

pod sp. zn. III. ÚS 78/2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako dôvodný.“

8. Podľa názoru správneho súdu bolo povinnosťou žalobcu v prípade, ak si uplatnil pri dodaní služby - búracích prác, ktoré mu mal dodať deklarovaný dodávateľ (prostredníctvom svojich subdodávateľov), t. j. spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o., aby preukázal skutočnú existenciu zdaniteľného plnenia a jej vykonanie deklarovaným dodávateľom, resp. jeho dodávateľmi. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne obchodného partnera. Žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, a preto je možné dôvodne pochybovať, či mu fakturovanú službu - búracie práce dodal ním tvrdý dodávateľ a platiteľ dane z pridanej hodnoty. Overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne naplnenie deklarovaného obchodu medzi ním a deklarovaným dodávateľom. S poukazom na uvedené, bolo potom podľa názoru správneho súdu dôvodné konštatovanie žalovaného, že nebolo preukázané, že došlo k zdaniteľnému plneniu medzi dvoma deklarovanými platiteľmi dane z pridanej hodnoty a žalobca si v daňovom priznaní k dani z pridanej hodnoty nedôvodne uplatnil odpočítanie tejto dane.

9. Krajský súd bol toho názoru, že žalovaný riadne odôvodnil svoje rozhodnutie v ústavnom a zákonomnom procesnoprávnom a hmotnoprávnom rámci.

10. Procesnoprávny rámec predstavujú predovšetkým princípy riadneho a spravodlivého procesu (článok 46 a nasl. Ústavy SR a článok 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd), ktoré vylučujú ľubovôľu pri rozhodovaní, lebo povinnosťou správneho orgánu je presvedčivo a správne vyhodnotiť dôkazy a svoje rozhodnutie náležite odôvodniť. V tejto súvislosti súd dal do pozornosti žalobcu, že v zmysle konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok zo dňa 21.01.2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok zo dňa 19.04.1994 vo veci Van de Hurk proti Holandsku) a Ústavného súdu Slovenskej republiky (napr. vo veciach vedených pod sp. zn. III. ÚS 209/04, III. ÚS 95/06, zn. III. ÚS 260/06) nie je potrebné, aby bola daná podrobná odpoveď na každú vznesenú námietku, ale je vždy potrebné podľa povahy veci reagovať v odôvodnení rozhodnutia na zásadnú a relevantnú námietku.

11. Žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a jeho žalobou napadnuté rozhodnutie v dostatočnej miere uvádza dôvody, na ktorých sa výrok tohto rozhodnutia zakladá, pričom v odôvodnení svojho rozhodnutia sa vysporiadal so všetkými rozhodujúcimi námietkami žalobcu a nemožno hovoriť o jeho svojvôli pri rozhodovaní. Taktiež i po hmotnoprávnej stránke vysvetlil podstatu podmienok uplatnenia práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa ust. § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon č. 222/2004 Z. z.“ alebo „zákon o DPH“), pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou.

12. Podľa názoru krajského súdu dôkazné bremeno bolo jednoznačne na strane žalobcu, nakoľko skutočnosť vymezená v ust. § 49 ods. 2 písm. a), v ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov tvoria dôkazné bremeno daňového subjektu. Z uvedených ustanovení však nemožno vyvodit' dôkazné bremeno žalobcu na právne vzťahy týkajúce sa

jeho dodávateľa, resp. dodávateľových subdodávateľov alebo odberateľa, pričom v tejto súvislosti žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.03.2011 v konaní pod sp. zn. 3Sžf 1/2011.

13. Tu krajský súd zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia (dodávka búracích prác) ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty (rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 29.02.2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014). V predmetnej veci teda dôkazná povinnosť neprešla na správcu dane, nakoľko táto je v daňovom konaní primárne na strane žalobcu, ktorý má povinnosť svoje tvrdenie o deklarovanej obchodnej transakcii i náležite preukázať. Konateľ žalobcu bol so závermi správcu dane zistenými v obnovenom konaní podrobne oboznámený v podaní zo dňa 25.09.2015, ku ktorým sa aj písomne vyjadril v podaní zo dňa 20.10.2015.

14. Preskúmaním žalobou napadnutého rozhodnutia žalovaného v intenciách podanej žaloby a bez zistenia väd podľa ust. § 195 SSP, správny súd dospel k záveru, že žaloba nie je dôvodná, a preto ju rozsudkom zamietol podľa ust. § 190 SSP.

15. O trovách konania správny súd rozhodol tak, že žalovanému, ktorý mal v konaní plný úspech (súd žalobu zamietol) nepriznal náhradu trov konania, a to s poukazom na ust. § 168 SSP, vychádzajúc z toho, že žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto možnosť možno priznať len vo výnimočných prípadoch. O takýto prípad sa v predmetnej veci nejednalo a zo súdneho spisu ani nevyplýva, že by žalobcovi v súvislosti s týmto súdnym konaním trovy konania vznikli.

## II.

### Kasačná sťažnosť

16. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/97/2016-130 zo dňa 18.01.2017 podal žalobca v postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) dňa 05.05.2017 kasačnú sťažnosť, z dôvodu, že Krajský súd v Nitre rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, nakoľko neprihliadal na argumentáciu a námietky sťažovateľa týkajúce sa predkladania dôkazov - správca dane žalovaného nikdy nešpecifikoval, aké listinné dôkazy by boli dostačujúce na to, aby uznal, že práce na stavbe „Demolácia priemyselnej haly, Nitra, Horňočermánska ul. v km 6,3823 R1 vľavo“ skutočne vykonal dodávateľ - spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. Z hľadiska dokazovania v daňovom konaní sa jedná o zásadný problém, nakoľko ak správca dane žalovaného a ani žalovaný nešpecifikujú rozsah dôkazov, ktoré požadujú, môže byť každý predložený dôkaz vyhodnotený ako nepostačujúci, čo sa stalo aj v prípade predkladania dôkazov sťažovateľom.

17. Sťažovateľ uviedol, že predložil všetky potrebné dôkazy preukazujúce, že práce na stavbe „Demolácia priemyselnej haly, Nitra, Horňočermánska ul. v km 6,3823 R1 vľavo“ boli vykonané a že ich vykonal jediný dodávateľ sťažovateľa - spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o.

18. V tejto súvislosti sťažovateľ poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR zo dňa 15.03.2011, sp. zn. 3Sžf/1/2011, citácia: „V prípade, ak daňový subjekt disponuje existenciou materiálneho plnenia, faktúrou a prílohami s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny u dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa, vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správcu dane. Daňový subjekt teda v daňovom konaní nezaťažuje dôkazné bremeno na preukázanie skutočností týkajúcich sa jeho dodávateľov a subdodávateľov dodávateľa.“

19. Podľa názoru sťažovateľa sa krajský súd nevysporiadal so žalobnými námietkami, kde sťažovateľ detailne uviedol všetky listinné dôkazy, ktoré predložil správcovi dane žalovaného. Sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že okrem iných dôkazov predložil kompletne účtovníctvo spoločnosti SLOVITALY,

spol. s r. o. za obdobie 09/2009, kedy boli práce vykonávané. Sťažovateľ poukazoval počas konania na to, že okrem listinných dôkazov potvrdil fyzické vykonávanie prác zástupca objednávateľa prác - spoločnosti Trnavská stavebná spoločnosť a. s., miestne príslušný správca dane žalovaného, ktorý preveril uskutočnenie predmetných búracích prác a svedok L. V. - N. v čase vykonania predmetných búracích prác, ako aj ďalší svedkovia.

20. Sťažovateľ uviedol, že správca dane žalovaného mal k dispozícii aj ďalšie dôležité podporné dôkazy, ktoré svedčili v prospech sťažovateľa a ktoré potvrdzovali, že búracie práce boli zákazkou v rámci PPP projektov na výstavbu rýchlostnej komunikácie R1 a ich konečným odberateľom bol štát.

21. Sťažovateľ mal za to, že vydaný rozsudok krajského súdu je porušením ústavnoprávne a medzinárodnoprávne garantovaných základných princípov materiálneho právneho štátu.

22. Vzhľadom na vyššie uvedené skutočnosti navrhol, aby kasačný súd zrušil napádaný rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/97/2016-130 zo dňa 18.01.2017 a vec mu vrátil na ďalšie konanie a sťažovateľovi priznal náhradu trov konania a trov kasačného konania.

23. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

24. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) ako súd príslušný podľa ust. § 11 písm. g) SSP prejednal vec bez nariadenia pojednávania podľa ust. § 455 SSP s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) podľa ust. § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

25. Senát Najvyššieho súdu SR postupom podľa § 492 ods. 1 SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

26. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že dňa 22.01.2010 začal správca dane s výkonom daňovej kontroly u sťažovateľa, ktorej predmetom bola daň z pridanej hodnoty za mesiac september 2009. Sťažovateľ podal daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za dodanie služby - práce na stavbe 002-00 Demolácia priemyselnej haly Nitra, Hornočermánska ulica, dodanej spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r. o.

27. Správca dane spísal dňa 22.01.2010 zápisnicu o ústnom pojednávaní s konateľom sťažovateľa vo veci začatia daňovej kontroly a následne bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní zo dňa 25.01.2010 ohľadom vykonania búracích prác. Konateľ sťažovateľa uviedol, že sa vyjadrí písomne do 02.02.2010. Sťažovateľ predložil faktúru č. 29090021 zo dňa 09.10.2009, vystavenú dodávateľom SLOVITALY, spol. s r. o. pre sťažovateľa ako odberateľa na sumu 462 171,55 eur (z toho DPH 73 792,10 eur) na základe zmluvy o dielo č. 2908/2009 zo dňa 29.08.2009 a zisťovacieho protokolu zo dňa 30.09.2009 o vykonaných stavebných prácach na stavbe 002-00 Demolácia priemyselnej haly Nitra, Hornočermánska ulica v km 6,823 R1 vľavo. Faktúra je opečiatkovaná a podpísaná dodávateľom. Zisťovací protokol č. 1 zo dňa 30.09.2009 o vykonaných stavebných prácach za sledované obdobie od 01.09.2009 do 30.09.2009 bol podpísaný obidvomi zmluvnými stranami. Súpis vykonaných prác za obdobie od 01.09. - 30.09.2009 je bez podpisu a pečiatky.

28. Medzi objednávateľom Trnavská stavebná spoločnosť a. s. a zhotoviteľom ITALSLOVA, spol. s r. o. bola podpísaná Zmluva o dielo č. 2008/2009 zo dňa 20.08.2009. Predmetom zmluvy bolo zhotovenie prác zhotoviteľom na stavbe „búranie“ v rozsahu - demolácia priemyselnej haly, Nitra, Hornočermánska ul. v km 6,823 R1 vľavo, ostatné konštrukcie a práce - búranie. Na jej základe bola vystavená faktúra zo

dňa 12.10.2009 č. 2009214 na sumu 400 408,51 eur + DPH 76 077,62 eur, spolu v sume 476 486,13 eur dodávateľom ITALSLOVA, spol. s r. o. pre odberateľa Trnavská stavebná spoločnosť a. s. Dňa 30.09.2009 bol vystavený zisťovací protokol č. 1 o vykonaných stavebných prácach, ktorý je podpísaný zmluvnými stranami a súpis vykonaných prác za obdobie od 01.09.2009 - 30.09.2009, ako i položkový súpis prác, ktoré nie sú podpísané.

29. Konateľ sťažovateľa sa v písomnom podaní zo dňa 01.02.2010 vyjadril k otázkam, ktorému mu položil správca dane dňa 25.01.2010 na ústnom pojednávaní. Okrem iného uviedol, že práce nevykonávali zamestnanci spoločnosti sťažovateľa (ITALSLOVA, spol. s r. o.), pri prácach boli použité mechanizmy, ktoré zabezpečil zhotoviteľ ITALSLOVA, spol. s r. o. u spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. (kladivo, nakladač, dopravné mechanizmy).

30. Dňa 22.02.2010 bola spísaná dožiadaným Daňovým úradom Trnava zápisnica o miestnom zisťovaní v spoločnosti Trnavská stavebná spoločnosť a. s. V rámci miestneho zisťovania sa vyjadril G., ktorý potvrdil, že na búracích prácach pracovali zamestnanci spoločnosti ITALSLOVA, spol. s r. o.

31. Správca dane vypočul dňa 25.03.2010 a následne i dňa 05.11.2014 bývalého konateľa spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. L. V. (konateľ v období od XX.XX.XXXX do XX.XX.XXXX), ktorý potvrdil vystavenie faktúry zo dňa 09.10.2009 č. 290900021 a dodanie prác pre sťažovateľa. Uviedol, že práce vykonali subdodávateľsky, spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. nemala mechanizmy. Nevedel uviesť, kto bol dodávateľom pre spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o., ani či sa používali mechanizmy subdodávateľov. Uviedol, že sa k týmto otázkam vyjadrí v určenej lehote.

32. Správca dane požiadal o predĺženie lehoty na vykonanie daňovej kontroly v podaní zo dňa 02.06.2010. Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky vyhovel žiadosti správcu dane a lehotu na vykonanie daňovej kontroly predĺžilo do 21.01.2011.

33. Správcovi dane bolo predložené čestné prehlásenie L. (konateľ M., spol. s r. o. v čase uskutočnenia prác), ktorý v prehlásení potvrdil, že plnenie z faktúry č. 290900021 bolo uskutočnené, faktúra bola riadne zúčtovaná, boli priznané a uplatnené daňové odpočty a povinnosti. Daň bola riadne zaplatená. Predložil i doklady, ktoré mali preukazovať jeho tvrdenie.

34. Daňový úrad Levice na dožiadanie správcu dane oznámil, že dňa 04.06.2010 vykonal miestne zisťovanie na adrese sídla spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o., Výšné nad Hronom. Zistil, že na adrese sa nachádza starší dom, označenie spoločnosti na uvedenej adrese nebolo uvedené. Na adrese bol prítomný E. N., ktorý uviedol, že si nie je vedomý toho, že na adrese sídli spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. F. je jeho synovec, nevedel na neho uviesť kontakt. Daňovému úradu Levice sa nepodarilo zistiť, na akej adrese sa zdržiava F. N. (konateľ M. od XX.XX.XXXX do XX.XX.XXXX). Menovaného sa nepodarilo predviesť ani cestou polície.

35. Dňa 06.09.2010 bola spísaná zápisnica z ústneho pojednávania s konateľom sťažovateľa, ktorý bol oboznámený s priebehom dokazovania. V podaní zo dňa 21.09.2010 bol sťažovateľ vyzvaný na predloženie dôkazov preukazujúcich dodávku prác od spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. V odpovedi na výzvu správcu dane (v podaní zo dňa 15.10.2010) sťažovateľ uviedol stanovisko k priebehu doterajšieho dokazovania a navrhol správcovi dane, aby vykonal ohliadku na mieste, kde boli búracie práce vykonané.

36. Protokol z daňovej kontroly bol vypracovaný dňa 15.11.2010, v ktorom správca dane dospel k zisteniu, že vzhľadom na vykonané dokazovanie za zdaňovacie obdobie september 2009 nevznikol sťažovateľovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v celkovej sume 73 792,10 eur. Daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno týkajúce sa uskutočnenia ním deklarovaneho prijatého zdaniteľného obchodu na vznik daňovej povinnosti, ktorý je podmienkou na odpočítanie dane. Sťažovateľ sa k protokolu vyjadril v podaní zo dňa 08.12.2010, v ktorom namietal postup správcu dane pri daňovej kontrole, namietal, že bolo nesprávne vyhodnotené vykonané dokazovanie a žiadal, aby správca dane

vyhotovil dodatok k protokolu, v ktorom odstráni protirečenia v jeho tvrdeniach a vykonané dokazovanie opätovne vyhodnotí.

37. Správca dane vypracoval dňa 15.12.2010 dodatok k protokolu zo dňa 15.11.2010, ktorým reagoval na námietky sťažovateľa uvedené v jeho písomnom stanovisku k protokolu, pričom jednotlivými námietkami sa podrobne zaoberal a v konečnom dôsledku uviedol, že zotrváva na svojom pôvodnom stanovisku uvedenom v protokole zo dňa 15.11.2010.

38. S konateľom sťažovateľa spísal správca dane zápisnicu o ústnom pojednávaní, predmetom ktorej bolo prerokovanie protokolu a jeho dodatku z vykonanej daňovej kontroly.

39. Správca dane vydal dňa 29.12.2010 dodatočný platobný výmer č. 631/230/71742/10/Šá, ktorým sťažovateľovi vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 73 792,10 eur. Proti rozhodnutiu správcu dane podal sťažovateľ odvolanie. Žalovaný rozhodol o odvolaní sťažovateľa rozhodnutím zo dňa 13.09.2011 č. I/224/9444-91290/2011/992117-r, ktorým potvrdil rozhodnutie správcu dane zo dňa 29.12.2010.

40. Rozhodnutie žalovaného bolo následne predmetom súdneho prieskumu na základe žaloby podanej sťažovateľom proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 13.09.2011. Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 11S/194/2011-114 zo dňa 30.10.2012 žalobu sťažovateľa zamietol. V odvodnení svojho rozhodnutiu uviedol, že i keď nie je sporné medzi účastníkmi konania, že došlo k uskutočneniu búracích prác, daňový subjekt - sťažovateľ nepredložil správcovi dane dôkazy, ktorými by vierohodne preukázal svoje tvrdenie, že mu bola služba - búracie práce dodané spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r. o. tak, ako je to uvedené vo faktúre č. 290900021.

41. Rozsudok Krajského súdu v Nitre bol potvrdený i rozsudkom Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v konaní pod sp. zn. 3Sžf/107/2013 zo dňa 01.04.2014.

42. Následne, dňa 01.08.2014 podal sťažovateľ správcovi dane návrh na obnovu konania, ku ktorému predložil viaceré zmluvy a ďalšie listiny. Žalovaný rozhodnutím zo dňa 12.12.2014 povolil obnovu konania vo veci daňového konania na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v rozsahu preskúmania predložených dokladov, posúdenia na predložených dokladoch uvedeného dodania tovarov a služieb vo vzťahu k oprávnenosti uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zo strany sťažovateľa. Okrem listinných dôkazov, ktoré predložil sťažovateľ k návrhu na obnovu konania, bol znovu vypočutý svedok L. dňa 03.11.2014 (bývalý konateľ spoločnosti M., spol. s r. o.), ktorý potvrdil, že dodal stavebné práce pre sťažovateľa, uviedol, že stroje si požičali od spoločností DAMAXX, s. r. o., DESIGN STUDIO Košice, s. r. o. a ostatné mali prepožičané od ľudí, čo na nich pracovali ako strojníci.

43. Dňa 29.08.2009 bola uzavretá zmluva o nájme medzi prenajímateľom DAMAXX, s. r. o. a nájomcom: SLOVITALY, spol. s r. o., predmetom ktorej bol nájom rýpadla a vyklápača s uvedením ich identifikačných údajov na dobu od 30.08.2009 do 30.09.2009. Súčasťou predložených listín je i protokol o odovzdaní predmetu nájmu nájomcovi zo dňa 31.08.2009 a protokol o vrátení predmetu nájmu zo dňa 30.09.2009, vypracované k jednotlivým mechanizmom a podpísané zmluvnými stranami. Okrem toho bola predložená faktúra zo dňa 08.10.2009 č. 9000060 vystavená dodávateľom DAMAXX, s. r. o. za prenájom strojov podľa zmluvy pre odberateľa SLOVITALY, spol. s r. o. a predložené príjmové pokladničné doklady preukazujúce zaplatenie faktúry. Ďalej bola predložená zmluva č. 2908/2009 zo dňa 29.08.2009 uzavretá medzi poskytovateľom DAMAXX, s. r. o. a objednávateľom SLOVITALY, spol. s r. o., predmetom zmluvy bolo poskytnutie zamestnanca pre objednávateľa, ktorý bude vykonávať obsluhu rýpadla - nakladača NEW HOLLAND na stavbe Demolácia priemyselnej haly Nitra. Bola predložená i faktúra č. 9000061 zo dňa 08.10.2010 vystavená dodávateľom DAMAXX, s. r. o. pre objednávateľa SLOVITALY, spol. s r. o. za poskytnutie zamestnanca L..

44. Na základe dožiadania Daňového úradu Nitra, pobočka Nové Zámky zo dňa 15.04.2014 bola na Daňovom úrade Prešov spísaná zápisnica o miestnom zisťovaní u daňového subjektu DAMAXX, s. r.

o., pri ktorom bolo zistené, že sídlo spoločnosti je vedené na trvalom pobyte spoločníka. Konateľ spoločnosti X. G. potvrdil, že dal do prenájmu v septembri 2009 rýpadlo - nakladač a sklapač. Ďalej uviedol, že spoločnosť DAMAXX, s. r. o. nevykonávala žiadne stavebné práce na diaľnici R1, spoločnosť nemala žiadnych zamestnancov. Spoločnosť mala prenajatý nakladač od fyzickej osoby X., na obsluhu nakladača mal živnostníka L. W., ktorý nevystavil faktúru za vykonané práce, lebo práce neboli vykonané kvalitne. Zdaniteľný obchod nebol zaevidovaný (prenájom strojov), daň z pridanej hodnoty nebola odvodená. Dňa 30.12.2014 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s X., konateľom spoločnosti DAMAXX, s. r. o., pri ktorej bol prítomný i konateľ sťažovateľa.

45. Zmluva o dielo zo dňa 10.07.2009 bola uzavretá medzi zhotoviteľom Corect, s. r. o. a objednávateľom SLOVITALY, spol. s r. o. Predmetom zmluvy bolo vykonanie búracích prác a odvoz sute na rýchlostnej komunikácii R1. Objednávka č. 2009/009 na vykonanie búracích prác bola vystavená dňa 29.08.2009 odberateľom SLOVITALY, spol. s r. o. Faktúrami č. 2090122 zo dňa 20.09.2009, č. 20090031 zo dňa 06.10.2009 a č. 20090137 zo dňa 01.10.2009, ktoré boli vystavené dodávateľom Corect, s. r. o. pre odberateľa SLOVITALY, spol. s r. o. boli fakturované búracie práce základov pri demolácii priemyselnej haly Nitra, Hornočermánska ulica.

46. Správca dane za účasti konateľa sťažovateľa spísal dňa 23.06.2014 zápisnicu z ústneho pojednávania so svedkom B. N. (jeden z konateľov spoločnosti H., s. r. o. v čase uskutočnenia obchodu), ktorý uviedol, že s V. sa dohodli na zákazke, on poskytol živnostníkov, ktorí búrali s pneumatickými kladivami. Bolo to na stavbe Čermáň, Cabaj - Čápor, kde sa búrala hala. Účtovníctvo odovzdal pri predaji firmy Y., pričom nevedel uviesť jeho adresu. Nevedel preukázať svoje tvrdenie.

47. Dňa 01.09.2009 bola uzavretá zmluva o dielo č. ZOD/0011/2009 medzi zhotoviteľom C.L.E.A., a. s. a objednávateľom SLOVITALY, spol. s r. o., predmetom zmluvy bolo zabezpečenie búracích prác železobetónových plôch dodávateľským spôsobom na priemyselnej hale Nitra, Hornočermánska ulica. Dodatok č. 1 k zmluve bol uzavretý dňa 03.09.2009 a bol predložený i protokol o odovzdaní diela zo dňa 30.09.2009 spolu s rozpisom búracích prác, ako i vystavené faktúry č. 20090058 zo dňa 30.09.2009 a č. 20090067 zo dňa 30.09.2009 dodávateľom C.L.E.A., a. s. pre odberateľa SLOVITALY, spol. s r. o.

48. Dožiadaným daňovým úradom (Daňový úrad Žilina) bolo zistené, že O. G. bol predsedom predstavenstva spoločnosti (C.L.E.A., a. s.) v čase od 04.10.2006 do 25.01.2011. Spoločnosť bola ku dňu 26.01.2011 vymazaná z obchodného registra ex offio. Posledné daňové priznanie podala spoločnosť na dani z príjmov za zdaňovacie obdobie 2009 a daňové priznanie na dani z pridanej hodnoty bolo naposledy podané za 4. kvartál roku 2010. Správcovi dane daňový úrad oznámil, že sa viackrát pokúsili o výsluch svedka O. G., ktorý opakovane predkladal práceneschopnosť a na predvolanie sa nedostavil.

49. Svedok O. G. bol dňa 28.07.2015 vypočutý správcom dane za prítomnosti konateľa sťažovateľa, k výsluchu bol predvedený príslušníkmi polície. Svedok uviedol, že bol predsedom predstavenstva spoločnosti C.L.E.A., a. s. Potvrdil, že vystavil faktúry pre spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. a aj ich podpísal. Uviedol, že spoločnosť (C.L.E.A., a. s.) nemala vlastných zamestnancov, mala zamestnancov na príkazné zmluvy a dodávateľskú činnosť vykonávali živnostníci. Práce uvedené na faktúrach pre odberateľa SLOVITALY, spol. s r. o. vykonali s pracovníkmi na príkazné zmluvy a časť dodávateľským spôsobom. Nevedel uviesť mená svojich dodávateľov.

50. Správcovi dane bola predložená Zmluva o dielo č. 03/09 zo dňa 30.08.2009 uzavretá medzi objednávateľom SLOVITALY, spol. s r. o. a zhotoviteľom DESIGN STUDIO Košice, s. r. o., predmetom ktorej bolo zabezpečenie stavebných prác - búranie a odvoz sute na stavbe - demolácia priemyselnej haly, Nitra, Hornočermánska ulica v termíne plnenia september 2009. K zmluve boli predložené faktúry vystavené pre odberateľa SLOVITALY, spol. s r. o. dodávateľom DESIGN STUDIO Košice, s. r. o., a to faktúra č. 28092009 zo dňa 28.09.2009 a č. 20091015 zo dňa 15.10.2009. Dožiadaný daňový orgán - Daňový úrad Košice na žiadosť správcu dane vykonal výsluch svedka L. (za účasti konateľa sťažovateľa), ktorý bol konateľom spoločnosti DESIGN STUDIO Košice, s. r. o. od 03.04.2009 do 20.05.2010. Svedok uviedol, že spoločnosť nemala zamestnancov, pri hale v Nitre sa

jednalo o prevoz sute ako podklad na cestu a nadjazdy. Potvrdil, že so spoločnosťou SLOVITALY, spol. s r. o. uzavrel zmluvu o dielo. Faktúry pre spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. vystavila jeho manželka alebo sestra, peniaze prevzal on a hneď vyplácal Ukrajincov. Nevedel uviesť žiadne mená osôb, ktoré vykonávali práce pre jeho spoločnosť. Faktúry boli v účtovníctve zaúčtované, ale nevedel to preukázať, pretože doklady odovzdal pri prevode spoločnosti.

51. Dňa 10.06.2014 bola správcom dane spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní s L. M., bývalým konateľom spoločnosti R. M., spol. s r. o., ktorý potvrdil vykonanie prác pri búraní haly pre spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o. Svoje tvrdenie nevedel preukázať, lebo administratívu firmy odovzdal inému konateľovi.

52. Sťažovateľ bol oboznámený so závermi zistenými v obnovenom konaní oznámením správcu dane zo dňa 25.09.2015, ku ktorému podal písomné vyjadrenie zo dňa 20.10.2015.

53. Správca dane vydal dňa 28.10.2015 rozhodnutie č. 1601903/2015 v obnovenom konaní a vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 v sume 73 792,10 eur. Správca dane uviedol, že napriek tomu, že viacerí svedkova ústne potvrdili dodanie prác pre spoločnosť SLOVITALY, spol. s r. o., uvedené tvrdenia neboli podložené dôkazmi. Daňový subjekt nepreukázal vznik daňovej povinnosti u dodávateľa a tento vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov nebol preukázaný rozsiahlym dokazovaním, ktoré vykonal správca dane v priebehu daňovej kontroly, inom konaní ani v obnovenom konaní. Daňové priznanie spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o. za zdaňovacie obdobie september 2009 neobsahuje údaje o jednotlivých prijatých uskutočnených zdaniteľných obchodoch a nie je možné z neho zistiť dodávateľa služieb, ani vznik daňovej povinnosti podľa § 19 citovaného zákona.

54. To, že správca dane nespochybnil samotné uskutočnenie búracích prác neznamená, že daňovému subjektu vzniklo právo na odpočítanie dane, lebo sám zdaniteľné plnenie neuskutočnil. Uskutočnenie zdaniteľného plnenia - búracích prác dodávateľom daňového subjektu na faktúrach predložených daňovým subjektom nebolo preukázané. To, že daňový subjekt disponuje existenciou formálneho plnenia, ako je faktúra, neznamená, že vyčerpал vlastné dôkazné bremeno. Sťažovateľ podal proti uvedenému rozhodnutiu správcu dane odvolanie.

55. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného zo dňa 03.02.2016 č. 114443/2016 tak, že vyššie špecifikované rozhodnutie bolo potvrdené.

#### IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

56. Podľa § 6 ods. 1, 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi (§ 10).

Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

57. Podľa § 7 ods. 1, 2 vyššie citovaného zákona, účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva, a o finančnej situácii účtovnej jednotky.

Zobrazenie v účtovnej závierke je verné, ak obsah položiek účtovnej závierky zodpovedá skutočnosti a je v súlade s ustanovenými účtovnými zásadami a účtovnými metódami. Zobrazenie v účtovnej závierke je pravdivé, ak sú pri ňom použité účtovné zásady a účtovné metódy, ktoré vedú k dosiahnutiu verného zobrazenia skutočností v účtovnej závierke.

58. Podľa § 2 písm. a), b) zákona č. 222/2004 Z. z., predmetom dane je

a) dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení

zdaniteľnej osoby,

b) poskytnutie služby (ďalej len „dodanie služby“) za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby,

59. Podľa § 8 ods. 1 písm. a), b) vyššie citovaného zákona, dodaním tovaru je

a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,

b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

60. Podľa § 9 ods. 1 písm. a) vyššie citovaného zákona, dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu

61. Podľa § 19 ods. 1, 2 veta prvá vyššie citovaného zákona, 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.

Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

62. Podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) vyššie citovaného zákona, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

63. Podľa § 51 ods. 1 písm. a), ods. 2 vyššie citovaného zákona, 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.

Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. a), c) alebo písm. d) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, ak do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za zdaňovacie obdobie, v ktorom uplatňuje právo na odpočítanie dane, má doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Ak platiteľ nemá doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d) do uplynutia lehoty na podanie daňového priznania za posledné zdaňovacie obdobie kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, vykoná odpočítanie dane v tom zdaňovacom období, v ktorom dostane doklad podľa odseku 1 písm. a), c) alebo písm. d). Platiteľ vykoná odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 písm. b) najskôr v zdaňovacom období, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo, a najneskôr v poslednom zdaňovacom období kalendárneho roka, v ktorom právo na odpočítanie dane vzniklo.

64. Podľa § 71 ods. 1 vyššie citovaného zákona, pri každom dodaní tovaru a dodaní služby v tuzemsku pre zdaniteľnú osobu a pre právnickú osobu, ktorá nie je zdaniteľnou osobou, je platiteľ povinný vyhotoviť faktúru. Platiteľ je povinný vyhotoviť faktúru aj v prípade, ak je platba prijatá pred dodaním tovaru a predtým, ako je poskytovanie služby skončené. Platiteľ vyhotoví faktúru najneskôr do 15 dní od vzniku daňovej povinnosti. Ak v kalendárnom mesiaci vznikne platiteľovi daňová povinnosť prijatím jednej alebo viacerých platieb a zároveň aj dodaním tovaru alebo dodaním služby, na ktoré prijal jednu

alebo viac platieb, môže platiteľ vyhotoviť jednu faktúru, a to najneskôr do 15 dní od vzniku poslednej daňovej povinnosti vzťahujúcej sa na toto dodanie tovaru alebo dodanie služby v tomto kalendárnom mesiaci. Platiteľ nie je povinný na účely dane vyhotoviť faktúru, ak ide o tovar alebo službu, ktorá je dodaná s oslobodením od dane podľa § 28 až 42.

65. Podľa § 3 ods. 1, 2, 3, 6 zákona č. 563/2009 Z. z., účinnom v čase rozhodovania žalovaného, 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.

Správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

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.

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 alebo inú skutočnosť rozhodujúcu pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane, ktoré nemajú ekonomické opodstatnenie a ktorých výsledkom je účelové obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, alebo ktorých výsledkom je účelové zníženie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

66. Podľa § 24 ods. 1, 2, 3, 4 vyššie citovaného zákona, 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.

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.

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.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

67. Podľa § 37 ods. 4 vyššie citovaného zákona, o miestnom zisťovaní spíše zamestnanec správcu dane zápisnicu. Rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice zamestnanec správcu dane odovzdá daňovému subjektu alebo inej osobe, alebo zamestnancovi daňového subjektu, alebo zamestnancovi inej osoby, za účasti ktorého sa vykonávalo miestne zisťovanie. Ak sa miestneho zisťovania nezúčastní daňový subjekt alebo jeho zamestnanec, alebo iná osoba alebo zamestnanec inej osoby, spíše zamestnanec správcu dane úradný záznam. Ak správca dane pri miestnom zisťovaní zabezpečí vec podľa § 41 a 42, odovzdá rovnopis zápisnice alebo kópiu zápisnice osobe, od ktorej prevzal vec, ktorú zabezpečil.

68. Podľa § 46 ods. 5 vyššie citovaného zákona, ak vzniknú pochybnosti o správnosti, pravdivosti alebo úplnosti dokladov predložených kontrolovaným daňovým subjektom alebo o pravdivosti údajov v nich uvedených, oznámi správca dane tieto pochybnosti kontrolovanému daňovému subjektu a vyzve ho, aby sa k nim vyjadril, najmä aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvetlil a nepravdivé údaje opravil alebo pravdivosť údajov riadne preukázal.

69. Podľa § 68 ods. 4, 5 vyššie citovaného zákona, daň je vyrubená

- a) rozhodnutím správcu dane,
- b) podaním daňového priznania vrátane dodatočného daňového priznania alebo
- c) zaplatením dane, pri ktorej nie je povinnosť podať daňové priznanie.

Správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

70. Podľa § 74 ods. 2, 4 vyššie citovaného zákona, odvolací orgán preskúma napadnuté rozhodnutie v rozsahu požadovanom v odvolaní. Ak vyjdú pri preskúmaní najavo skutkové či právne okolnosti účastníkom konania neuplatnené, ktoré majú podstatný vplyv na výrok rozhodnutia, odvolací orgán na ne pri rozhodovaní prihliadne; odvolací orgán nie je viazaný len návrhmi účastníka konania a môže zmeniť odvolaním napadnuté rozhodnutie aj v jeho neprospech. V rámci odvolacieho konania môže odvolací orgán výsledky daňového konania dopĺňovať, odstraňovať chyby konania alebo toto doplnenie alebo odstránenie chýb uložiť správcovi dane s určením primeranej lehoty.

Odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

71. Podľa § 75 ods. 1 písm. a) vyššie citovaného zákona, daňové konanie ukončené právoplatným rozhodnutím, okrem rozhodnutia, ktorým sa rozhodnutie zmenilo alebo zrušilo mimo odvolacieho konania podľa § 77 ods. 3, sa obnoví na návrh účastníka konania alebo z úradnej moci, len ak vyšli najavo nové skutočnosti alebo dôkazy, ktoré mohli mať podstatný vplyv na výrok rozhodnutia a nemohli sa v konaní uplatniť bez zavinenia účastníka konania.

72. Senát Najvyššieho súdu SR konajúc ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 492 ods. 1 SSP preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

73. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/97/2016-130 zo dňa 18.01.2017, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a následne zrušenia rozhodnutia žalovaného zo dňa 03.02.2016 č. 114443/2016.

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

75. 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

76. Úlohou správneho súdu pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia a postupu správneho orgánu je posudzovať, či správny orgán vecne príslušný na konanie si zadovážil dostatok skutkových podkladov pre vydanie rozhodnutia, či zistil vo veci skutočný stav, či konal v súčinnosti s účastníkmi konania, či rozhodnutie bolo vydané v súlade so zákonmi a inými právnymi predpismi a či obsahovalo zákonom predpísané náležitosti, teda či rozhodnutie správneho orgánu bolo vydané v súlade s hmotnoprávnymi ako aj procesnoprávnymi predpismi.

77. Zákonnosť rozhodnutia správneho orgánu je podmienená zákonnosťou postupu správneho orgánu predchádzajúceho vydaniu napadnutého rozhodnutia.

78. V rámci správneho prieskumu súd teda skúma aj procesné pochybenia správneho orgánu namietané v žalobe, či uvedené procesné pochybenie správneho orgánu je takou vadou konania pred správnym orgánom, ktorá mohla mať vplyv na zákonnosť napadnutého rozhodnutia.

79. Kasačný súd preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce, a to najmä z toho pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe, a z takto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

80. Najvyšší súd SR po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného spisového materiálu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

81. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

82. Najvyšší súd SR sa s ním stotožňuje v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

83. Medzi účastníkmi konania bol sporný výklad vyššie citovaných ustanovení zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov, ako aj skutočnosť, či sťažovateľovi vznikol nárok na uplatnenie práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2009 pri ním tvrdenej dodávke búracích prác na stavbe „Demolácia priemyselnej haly v Nitre, Hornočermánska ulica“ v mesiaci september 2009 od dodávateľa SLOVITALY, spol. s r. o., ktoré boli fakturované faktúrou č. 290900021 zo dňa 09.10.2009, ktorá bola vystavená dodávateľom SLOVITALY, spol. s r. o. pre sťažovateľa ako odberateľa na sumu 462 171,55 eur (z toho 73 792,10 eur DPH).

84. Krajský súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami správca dane v tom rozsahu ako si ich žalovaný osvojil v zmysle výsledkov vykonanej daňovej kontroly.

85. Krajský súd konštatoval, že kľúčovým pre právne posúdenie veci je zistenie správca dane o tom, že sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie dodávok prác (búracích prác a pomocných prác), konkrétne vymedzenou osobu dodávateľa, resp. jeho subdodávateľmi tak, ako to deklaruje vo faktúre, ktorú predložil správcovi dane.

86. Dôkazy, ktoré zabezpečil správca dane v daňovom konaní považoval krajský súd za dostatočné. K tomuto názoru sa priklonil i Najvyšší súd SR ako súd kasačný.

87. K námietke, ktorú sťažovateľ uviedol v kasačnej sťažnosti, v ktorej namietal nesprávne právne posúdenie krajského súdu, ktoré podľa jeho názoru malo spočívať v tom, že neprihliadol na argumentáciu a námietky sťažovateľa týkajúce sa predkladania dôkazov, keďže správca dane nikdy nešpecifikoval aké listinné dôkazy by boli dostačujúce na to, aby uznal, že predmetné práce boli zrealizované, kasačný súd udáva, že s touto nie je možné sa stotožniť.

88. Základnou povinnosťou daňového subjektu pri uplatnení nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty je disponovať dokladmi, ktoré preukazujú dodanie tovaru, či služieb. V tejto súvislosti Najvyšší súd SR upozorňuje na rozhodovaciu činnosť tunajšieho súdu napr. sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR sp. zn. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, cit.: „...Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

89. K ďalšej námietke sťažovateľa, ktorú tento uviedol v kasačnej sťažnosti, a síce, že krajský súd sa nevysporiadal so žalobnými námietkami, kde sťažovateľ detailne uviedol všetky listinné dôkazy, ktoré predložil správcovi dane žalovaného, kasačný súd uvádza, že s touto rovnako nie je možné sa stotožniť. Podľa názoru kasačného súdu všetky dôkazy, ktoré sťažovateľ v administratívnom konaní predložil, ako aj dôkazy zabezpečené správcom dane v daňovom konaní boli dostatočne uvedené, ako aj dostatočne vyhodnotené v oboch preskúmaných rozhodnutiach. Ako už bolo vyššie uvedené, všetky zistenia správcu dane považoval krajský súd za dostatočný dôkazný základ pre záver správcu dane a žalovaného, k čomu sa prikláňa aj kasačný súd.

90. K ďalšej sťažnostnej námietke, v ktorej sťažovateľ uviedol, že žiaden zákon nepredpisuje žalobcovi povinnosť disponovať účtovnými dokladmi dodávateľa, v tomto prípade spoločnosti SLOVITALY, spol. s r. o., resp. dodávateľov jeho dodávateľa, kasačný súd uvádza, že ani s touto námietkou nie je možné sa stotožniť. Z § 29 daňového poriadku jednoznačne vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie a dbá na to, aby skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie, pričom ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti. Vzhľadom na to, že sťažovateľ nebol spôsobilý vyvrátiť pochybnosti správcu dane o tom, že faktúrou deklarované práce skutočne zrealizoval, bol správca dane oprávnený rozšíriť dokazovanie na preukázanie týchto skutočností na subdodávateľské subjekty, pričom zistené skutočnosti dal dostatočne do súvislosti so skutkovými a právnymi závermi, ktorými odôvodnil svoje rozhodnutie. Uvedené zistenia správcu dane boli použité ako dôkaz na reálne spochybnenie jeho tvrdení o tom, či fakturované práce boli reálne vykonané, čo je základný predpoklad pre priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

91. V tejto súvislosti kasačný súd dáva do pozornosti rozsudok tunajšieho súdu sp. zn. 1Sžf/81/2015 zo dňa 01.12.2016, z ktorého jednoznačne vyplýva právny záver, cit.: „...Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činnosti spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom, resp. jeho subdodávateľmi, potom neuniesol dôkazné bremeno.

Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodarí presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je predpokladom na odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.“

92. V tejto súvislosti Najvyšší súd SR upozorňuje ešte aj na ďalšiu rozhodujúcu činnosť tunajšieho súdu, a to rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/36/2010 zo dňa 28.04.2011, 2Sžf/52/2010 zo dňa 21.09.2011, 5Sžf/27/2013 zo dňa 31.03.2014.

93. Na uvedenom právnom základe sa Najvyšší súd SR stotožnil s právnymi názormi krajského súdu, že zdaniteľné obchody, tak ako sú sťažovateľom uvedené, na spornej faktúre sa neuskutočnili.

94. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetné rozhodnutie krajského súdu boli totožné aj so žalobnými námietkami, ktoré sťažovateľ namietal už v konaní pred správnym súdom a s ktorými sa krajský súd náležite vysporiadal. Kasačný súd zistil, že kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu, preto konštatoval, že kasačnú sťažnosť je potrebné ako nedôvodnú zamietnuť v zmysle ust. § 461 SSP.

95. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd SR s prihliadnutím na § 170 písm. a) v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že neúspešnému sťažovateľovi (žalobcovi) nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

96. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom od 1. mája 2011).

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.