

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/6/2020  
Identifikačné číslo spisu: 4018200644  
Dátum vydania rozhodnutia: 30.09.2020  
Meno a priezvisko: Mgr. Peter Melicher  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:4018200644.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu Mgr. Petra Melichera a členiek senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej v právnej veci žalobcu: ELSD, s.r.o., Vlčany 1434, IČO: 36 270 156, právne zastúpený: Nagy & Partners, s.r.o., Športová 470/11, Galanta, IČO: 36 869 341,, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 101302547/2018 z 9. júla 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/199/2018-110 z 21. augusta 2019, takto

### rozhodol:

- I. Kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa z a m i e t a .
- II. Účastníkom n e p r i z n á v a náhradu trov kasačného konania.

### Odôvodnenie

#### O d ô v o d n e n i e

##### I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Nitre („ďalej len správny súd“) rozsudkom č. k. 11S/199/2018-110 z 21. 8. 2019 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou s žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101302547/2018 z 9. 7. 2018, ktorým žalovaný v rámci odvolacieho konania postupom podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej len „správca dane“) č. 100631357/2018 z 27. 3. 2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“) za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 1.996,00 eur.

2. Predmetom konania pred správnym súdom bolo posúdiť správnosť postupu a právnych záverov daňových orgánov pri rozhodovaní o vyrubení rozdielu dane z pridanej hodnoty u žalobcu za zdaňovacie

obdobie marec 2014 v sume 1.996,00 eur (ako rozdielu medzi daňou vyrubenou v daňovom priznaní žalobcu za uvedené zdaňovacie obdobie v sume 151,34 eur a daňou zistenou správcom dane po vykonanej daňovej kontrole v sume 2.147,34 eur) a zistiť, či daňové orgány pri rozhodovaní v danej veci vychádzali zo spoľahlivo zisteného skutkového stavu pri vyslovení záveru, že žalobca nespĺnil zákonom stanovené podmienky pre vznik nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, nakoľko nepreukázal uskutočnenie zdaniteľného plnenia v kontrolovanom zdaňovacom období zo strany ním deklarovaného dodávateľa prác (t. j. spoločnosti Leporelo, s.r.o.) v zmysle faktúry č. 2014090/A z 3. 4. 2014.

3. Správny súd sa stotožnil so skutkovými závermi žalovaného, ktorý podľa neho vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to vyžiadanim si listinných dokladov, výsluchom svedka ako i preverovaním spoločnosti, ktorá mala byť v zdaňovacom období marec 2014 dodávateľom žalobcu. Správca dane vykonal všetky jemu dostupné procesné úkony smerujúce k zisteniu skutkového stavu v predmetnej veci, no napriek tomu nebolo preukázané, že stavebné práce uvedené na faktúre č. 2014090/A z 3. 4. 2014 vykonala a žalobcovi dodala spoločnosť Leporelo, s.r.o.. Žalobca neposkytol žiadne údaje o osobách, ktoré mali predmetné práce vykonať (príp. ich aj vykonali), napriek tomu, že bol oboznámený so zisteným skutkovým stavom. Správny súd považoval výpoveď svedka T. X. (bývalého konateľa spoločnosti Leporelo, s.r.o.) za jednoznačne spochybnenie vykonania deklarovaných prác podľa žalobcom predloženej faktúry dodávateľom. V okamihu, kedy správca dane spochybní dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako to tvrdí. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, v čase, kedy sa malo plnenie uskutočniť, nemal personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky, resp. že pohyb tovaru a finančných prostriedkov, resp. dodávky služieb nemajú odzrkadlenie v jeho daňových výstupoch a účtoch, považoval správny súd za jednoznačné spochybnenie vierohodnosti tvrdení žalobcu o reálnosti dodávky.

4. Na strane žalobcu v postavení daňového subjektu potom nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie. Ani podľa správneho súdu si žalobca túto svoju dôkaznú povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vyrubovacieho konania nespĺnil, keď nepreukázal reálnosť obchodov so spoločnosťou Leporelo, s.r.o. v mesiaci marec 2014, a teda dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty.

5. Správny súd dôvodil, že správca dane nespochybnil, že stavebné práce mohli vykonať subdodávateľské spoločnosti (dodávatelia spoločnosti Leporelo, s.r.o.), ale bolo potrebné ich jednoznačne identifikovať, označiť a uviesť, aké práce vykonali, v akom rozsahu a na akej stavbe. Uvedený žalobca neurobil, v dôsledku čoho sa dostal do dôkaznej núdze, čo správcu dane oprávnené viedlo k tomu, že mu nepriznal odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Dodávateľské spoločnosti neidentifikoval ani bývalý konateľ spoločnosti Leporelo, s.r.o., a to napriek jeho tvrdeniu, že práce boli žalobcovi dodané, ale nevykonala ich spoločnosť Leporelo, s.r.o.

6. Za uvedenej dôkaznej situácie sa správny súd stotožnil so závermi správcu dane, že dodávateľom žalobcu v zmysle predloženej faktúry nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty z titulu deklarovaného, ale nepreukázaného dodania stavebných prác žalobcovi, a preto ani žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Správny súd poukázal pri tom na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky z 28. 6. 2012, sp. zn. 5Sžf/63/2011 a rozhodnutie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 23. 2. 2011, sp. zn. III. ÚS 78/2011.

7. Pokiaľ ide o mieru zaťaženia žalobcom dôkazným bremenom, správny súd s poukazom na ust. § 24 daňového poriadku a ust. § 49 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) uviedol, že odpočítanie dane z pridanej hodnoty nenastáva ex lege, ale je len právom platiteľa tejto dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou daňového subjektu, ktorý je platiteľom dane. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúry mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi, čo žalobca nesporne nepreukázal. Daňový subjekt si musí zaobstaráť dostatok dôkazných prostriedkov preukazujúcich uskutočnenie plnenia deklarované predloženou faktúrou ako aj to, že plnenie uskutočnil dodávateľ uvedený na faktúre.

8. Správny súd dôvodil, že žalobca mal povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera, ako i osoby zaň konajúcej. Overenie nie je povinnosť daňového subjektu, ale v prípade, ak si uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, musí byť schopný preukázať realnosť deklarovaného obchodu a v prípade nepreverení si obchodných partnerov sa dostáva do dôkaznej núdze, ako tomu bolo v tomto prípade, keď žalobca nevedel preukázať reálne dodanie deklarovaných obchodov medzi ním a dodávateľskou spoločnosťou.

9. Pokiaľ ide o žalobnú námietku týkajúcu sa riadneho neodôvodnenia rozhodnutia žalovaného, správny súd poukázal na konštantnú judikatúru Európskeho súdu pre ľudské práva (napr. rozsudok z 21. 1. 2009 vo veci veci García Ruiz proti Španielsku, rozsudok z 19. 4. 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. Konštatoval, že žalovaný pri odôvodňovaní svojho rozhodnutia takto postupoval a 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. Žalovaný 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, pričom postupoval v súlade s ustálenou judikatúrou, a to i pokiaľ ide o posúdenie dôkazného bremena (napr. rozsudok v konaní pod sp. zn. 1Sžf/81/2015 z 1. 12. 2016, sp. zn. 8Sžf/44/2015 z 28. 9. 2017, sp. zn. 1Sžf/13/2016 zo 16. 1. 2018 a sp. zn. 5 Sžf/66/2016 z 31. 5. 2018).

10. Pokiaľ ide o žalobnú námietku vo vzťahu k odmietnutiu vykonania miestnej obhliadky v procese dokazovania, správny súd ju nepovažoval za relevantnú. Zo strany daňových orgánov samotné vykonanie stavebných prác spochybnené nebolo. Nepreukazuje to však, že práce fakturované faktúrou č. 2014090/A z 3. 4. 2014 vykonala spoločnosť Leporelo, s.r.o. ako dodávateľ, a že jej z toho titulu vznikla daňová povinnosť a následne žalobcovi právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.

11. Záverom správny súd uviedol, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím z 27. 3. 2018 vyrubil rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2014 v sume 1.996,00 eur. Správne postupoval i žalovaný, keď rozhodnutím z 9. 7. 2018. potvrdil podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane z 27. 3. 2018. Z obsahu predloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť. Žalobca mal možnosť vyjadriť sa ku všetkým zisteniam správcu dane a zaujať k nim stanovisko, čo i využil a na svojich procesných právach nebol žiadnym spôsobom poškodený. Záver správcu dane a žalovaného, ktorý urobili a ustálili vo svojich rozhodnutiach, zodpovedá zásadám logického myslenia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Správny súd nezistil ani žiadne procesné pochybenia daňových orgánov, ku ktorým by musel prihliadať.

12. Správny súd napadnuté rozhodnutie žalovaného preto považoval za vecne správne a bez zistenia dôvodov na jeho zrušenie podľa § 191 S.s.p. žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 S.s.p. zamietol.

13. O trovách konania žalovaného správny súd rozhodol podľa § 168 S.s.p. v spojení s § 175 S.s.p. tak, že úspešnému žalovanému náhradu trov nepriznal, nakoľko žalovaný v zásade nemá právo na náhradu trov konania a túto mu možno priznať len vo výnimočných prípadoch, o takýto prípad nešlo a zo súdneho spisu ani nevyplývalo, že by žalovanému v súvislosti so súdnym konaním vznikli.

## II. Kasačná sťažnosť a vyjadrenia

14. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho

právneho posúdenia veci. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne ustálil skutkový stav, následne z neho stav právny, a teda vec nesprávne právne posúdil. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného č. 1013025472018 z 9. 7. 2018 a rozhodnutie správcu dane č. 100631357/2018 z 27. 3. 2018 zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie; a aby zaviazal žalovaného uhradiť žalobcovi trovy súdneho konania.

15. Sťažovateľ dôvodil, že každá právnická osoba je zodpovedná len za svoje konanie, a preto nie je možné, aby bol žalobca zodpovedný za konanie jeho dodávateľa. Zároveň odmietol úvahy, že by pristupoval k výberu svojich dodávateľov nezodpovedne a bez ich preverenia. Z konania svojho dodávateľa - spoločnosti Leporelo, s.r.o. nemal podozrenie, že by tento konal v rozpore s daňovými predpismi alebo zákonom. Práce vykonávané spoločnosťou Leporelo, s.r.o. pravidelne kontroloval a preveroval, nakoľko ich vykonanie bolo aj v jeho záujme.

16. Pokiaľ ide o vykonanie fakturovaných prác spoločnosťou Leporelo, s.r.o., sťažovateľ uviedol, že správny súd ani žalovaný vykonanie týchto prác nespochybnil (napr. bod 47. rozsudku). Sporné ani nebolo, že dané práce nevykonala priamo spoločnosť Leporelo, s.r.o. (bod 37 rozsudku). Podľa sťažovateľa práce vykonal dodávateľ spoločnosti Leporelo, s.r.o. a táto forma vykonania prác bola pre sťažovateľa prijateľná, pričom preň nebolo rozhodujúce, kto je tým subdodávateľom, a preto ho ani nemusel poznať. Dôležité bolo, aby tieto práce boli vykonané riadne a včas bez ohľadu, či ich vykonala priamo spoločnosť Leporelo, s.r.o. alebo jej subdodávateľa. Za tieto riadne dodané práce potom spoločnosť Leporelo, s.r.o. sťažovateľovi vystavila faktúry, za ktoré sťažovateľ uhradil bankovým prevodom, z uvedeného nič nenasvedčovalo tomu, že by niečo mohlo byť v neporiadku.

17. Pokiaľ ide o skutočnosť, že spoločnosť Leporelo, s.r.o. nedisponovala materiálno-technickým vybavením, pracovným vybavením alebo zamestnancami v danom čase, žalobca v kasačnej sťažnosti opakovane zdôraznil, že spoločnosť Leporelo, s.r.o. ich nemusela vykonávať priamo, mohla si na výkon týchto prác zazmluvniť niekoho subdodávateľsky, čo slovenský právny poriadok umožňuje a v stavebnom priemysle ide o bežnú formu vykonania diela. Subjekt, ktorý reálne dielo uskutoční pritom ani len nemusí vedieť, kto je skutočným objednávateľom diela, pričom vykonávateľ diela je v bezprostrednom zmluvnom vzťahu len so svojim obchodným partnerom, objednávateľom.

18. Sťažovateľ polemizoval s rozsahom naň preneseného dôkazného bremena. Jednoznačne splnil všetky znaky a podmienky, aby dôkazné bremeno, ktoré naň nezákonne preniesli daňové orgány neznášal on, ale práve daňové orgány, čo v rámci daňového konania aj preukázal (existencia materiálneho plnenia, faktúra, položkový opis druhu a ceny tovarov). Daňové orgány to vôbec nebrali do úvahy. Poukázal pri tom na rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3 Sžf 1/2011 a 4 Sžf 1/2010 a tiež na rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie C-18/13, C-354/03- C-355/03, C-484/03 a C-80/11.

19. Namietal tiež, že správny súd nebral do úvahy, že zmluvy o dielo nemusia mať písomnú formu, pričom je bežné, že podnikatelia pri dodávkach menších prác takéto zmluvy nespisujú, pretože je pre nich nadmerná administratívna a finančná záťaž. Z toho, že zmluva nie je uzavretá písomne, nemožno vyvodiť, že zmluva uzavretá nebola.

20. Podľa tvrdení sťažovateľa konateľ spoločnosti Leporelo, s.r.o. jednoznačne potvrdil, že vystavené faktúry podpísal on, t.j. vykonané práce v plnom rozsahu uznal ako uznal aj to, že dodané práce vykonal subdodávateľsky. Sťažovateľ vyfakturovanú cenu aj uhradil prevodom na účet. Ak by vyfakturované práce sťažovateľovi neboli dodané, žalobca by nemal dôvod na ich úhradu. Kto konkrétne tieto práce vykonal už nie je starosťou ani zodpovednosťou sťažovateľa.

21. Ako nedostatočné sťažovateľ považoval aj odôvodnenie rozsudku, ktorý podľa sťažovateľa nie je jednoznačný, zrozumiteľný a preskúmateľný. Sťažovateľ namietal nevysporiadanie sa správneho súdu s jeho žalobnými námietkami vo vzťahu k procesným pochybeniam žalovaného. Len strohé konštatovanie správneho súdu, že žalovaný sa nedopustil procesných pochybení namietaných v žalobe nie je v súlade so zásadami súdneho konania o preverení postupu správneho orgánu.

22. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti žalobcu nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

23. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

24. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Nitre č.k. 11S/199/2018-110 zo dňa 21.08.2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101302547/2018 zo dňa 09.07.2018 v spojení s rozhodnutím správcu dane DÚ Nitra č. 100631357/2018 zo dňa 27.03.2018.

25. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie január až december 2014 na základe oznámenia správcu dane - DÚ Nitra č. 20923053/2015 s dátumom začatia 30.10.2015.

26. Daňový úrad Nitra kontrolu dane z pridanej hodnoty u daňového subjektu ukončil Protokolom č. 104016554/2016 zo dňa 22.09.2016, v ktorom opísal priebeh daňovej kontroly. Správca dane doručil daňovému subjektu protokol spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 21.10.2016. Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie. Daňový subjekt v lehote stanovenej správcom dane doručil správcovi dane vyjadrenie k zisteniam uvedeným v protokole, ktoré dňa 14.11.2016.

27. Prvostupňovým rozhodnutím č. 104367930/2016 z 28.11.2016 vyrubil správca dane sťažovateľovi rozdiel dane za zdaňovacie obdobie marec 2014 na DPH v sume 1.996,00 € na základe vykonanej daňovej kontroly. Z odôvodnenia vyplývalo, že sťažovateľ si v zdaňovacom období marec 2014 uplatnil právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry č. 2014090/A z 31.03.2014 v celkovej sume 11.976,00€ z toho DPH 1.996,00€ za úpravu terénu a zemné práce od spoločnosti Leporelo, s.r.o. vystavených obchodnou spoločnosťou, pričom bolo jednoznačne preukázané, že ich osobne nevykonala spoločnosť Leporelo, s.r.o., ale mohli byť vykonané subdodávateľsky, ale nebolo zistené, kto terénne a zemné práce skutočne vykonal.

28. Za účelom preverenia reálnosti dodania sporného zdaniteľného obchodu spoločnosťou Leporelo, s.r.o. bol vypočítaný konateľ tejto spoločnosti, ktorý nevedel uviesť rozhodujúce skutočnosti pre vznik nároku na uplatnenie si prípadného odpočtu DPH za predmetné zdaňovacie obdobie. Vtedajší konateľ spoločnosti p. Martin Baťek uviedol, že spoločnosť nemala stavebné stroje a ani motorové vozidlá, pracovné vybavenie a ani zamestnancov, pričom konateľ si nevedel spomenúť kto dané zemné práce a terénne úpravy reálne vykonal.

29. Registrácia pre DPH bola ukončená podľa § 81 ods. 4 písm. b/ s účinnosťou od 31.07.2014.

30. Proti prvostupňovému rozhodnutiu sa sťažovateľ odvolal. O odvolaní bolo rozhodnuté preskúmaným rozhodnutím žalovaného tak, že vyššie špecifikované prvostupňové rozhodnutie bolo potvrdené.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

31. 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, 2 SSP).

32. Správne súdu v správnom súdnictve preskúmavajú 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).

33. Podľa § 19 ods. 1 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c/ je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

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

35. 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.

36. 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.

37. 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.

38. Podľa ustanovenia § 71 ods. 1 zákona o DPH na účely tohto zákona

a) faktúrou je každý doklad alebo oznámenie, ktoré je vyhotovené v listinnej forme alebo elektronickej forme podľa tohto zákona alebo zákona platného v inom členskom štáte upravujúceho vyhotovenie faktúry,

b) elektronickej faktúrou je faktúra, ktorá obsahuje údaje podľa § 74 a je vydaná a prijatá v akomkoľvek elektronickej formáte; elektronickej faktúru možno vydať len so súhlasom príjemcu tovaru alebo služby,

c) vierohodnosťou pôvodu faktúry sa rozumie potvrdenie totožnosti dodávateľa tovaru alebo služby alebo osoby, ktorá v mene dodávateľa vyhotovila faktúru,

d) neporušenosťou obsahu faktúry sa rozumie zachovanie obsahu faktúry,

e) elektronickej výmenou údajov sa rozumie prenos údajov elektronickej formou z počítača do počítača s využitím schválenej normy štruktúry odkazu elektronickej výmeny.

39. 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.

40. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

41. 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.

42. 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 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.

43. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- 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.

44. 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.

45. Podľa § 24 ods. 4 daňového poriadku 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.

46. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Trnave, po preskúmaní napadnutého rozsudku a po oboznámení sa s obsahom pripojeného administratívneho spisu nezistil žiaden dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov obsiahnutých v odôvodnení napadnutého rozsudku.

47. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, daňový poriadok obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane, alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

48. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane.

49. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

50. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp.zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.

51. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávajúcim dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

52. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím 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 oprávnený...“.

53. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23.02.2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

54. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp.zn. I.ÚS 377/2018-53).

55. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie

dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustaluje zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 daňového poriadku 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. Touto skutočnosťou je aj realnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

56. 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 zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

57. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

58. 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.

59. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp.zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

60. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaneho plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

61. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak žalobca v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešný v uplatnení práva na odpočítanie.

62. Vierohodnosť dokladov predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená, pričom sťažovateľ počas kontroly a ani vo vyrubovacom či odvolacom konaní pochybnosti správcu dane neodstránil, nepredložil vierohodné dôkazy na preukázanie svojich tvrdení, že sporné zdaniteľný obchod bol skutočne dodaný spoločnosťou Leporelo, s.r.o., či iným platiteľom DPH (subdodávateľia). Z obsahu administratívneho vyplynulo, že reálne plnenie deklarovaným dodávateľom poprel aj T. X., ktorý bol v tom čase oprávnený konať za spoločnosť Leporelo, s.r.o. a to tým, že spoločnosť nemala pracovníkov ani pracovné stroje a subdodávateľov označiť sám nevedel.

63. Kasačný súd poukazuje na to, že na základe vykonaného rozsiahleho dokazovania správca dane zistil skutkový stav správne a v súlade s daňovým poriadkom. Kasačný súd po vyhodnotení súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popisali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

64. Kasačný súd konštatuje, že skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok Krajského súdu v Nitre, boli totožné s námietkami, ktoré už sťažovateľ namietal v konaní pred správny súdom, ako aj pred žalovaným správny orgánov a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

65. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne.

66. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

67. V súlade s citovanými ustanoveniami a vyššie uvedenými úvahami si Najvyšší súd Slovenskej republiky osvojil záver, že napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre bol vydaný v súlade so zákonom a nebol dôvod na jeho zrušenie alebo zmenu a kasačnú sťažnosť bolo potrebné, ako nedôvodnú, zamietnuť.

68. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší 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.

69. 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.