

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 9Sžfk/1/2019  
Identifikačné číslo spisu: 2014200600  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.04.2020  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:2014200600.3

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a členov senátu JUDr. Jozefa Milučkého a JUDr. Sone Langovej (spravodajca) v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): CHR, s.r.o., so sídlom Hlavná 52, 931 01 Šamorín, IČO: 36 679 534, právne zastúpený: VALIŠ LEGAL, s.r.o., so sídlom Mostová č. 2, 811 02 Bratislava, IČO: 36 834 611, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/271497/2014/4884 zo dňa 11.06.2014, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/145/2014-113 zo dňa 31. januára 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č. k. 14S/145/2014-113 zo dňa 31. januára 2018 z a m i e t a.  
Sťažovateľovi náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

### Odôvodnenie

Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Trnave zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100307/1/271497/2014/4884 zo dňa 11.06.2014, ktorým žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Trnava č. 9210401/5/3372003/2013 zo dňa 10.07.2013, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej len daňový poriadok) vyrubil žalobcovi rozdiel v sume 41.217,66 eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej len DPH) za zdaňovacie obdobie december 2010.

2. Krajský súd v odôvodnení rozsudku uviedol, že predmetom sporu je posúdenie, či žalobca skutkovo naplnil § 49 a § 51 zákona o DPH, a teda, či mu vzniklo právo na odpočítanie dane na základe ním predložených faktúr a listinných dokladov, či teda vznikla daňová povinnosť u dodávateľa prác - obchodnej spoločnosti DIKTA-stav, s. r . o.

3. Pokiaľ sa jedná o namietané procesné pochybenia správcu dane v súvislosti s výsluchom bývalých konateľov žalobcu krajský súd konštatoval, že správca dane nepostupoval správne pri predvolaní R. H. na výsluch z adresy, na ktorej sa nezdržiava a nezisťoval jeho bydlisko z príslušného registra.

Predchádzajúci konatelia žalobcu nedisponovali informáciami ohľadom osôb, ktoré vykonávali stavebné práce. Výpočutie nového konateľa Miroslava Kvardu, ktorý neposkytol žiadne informácie v danej veci, nepreukázalo uskutočnenie stavebných prác deklarovaným dodávateľom. Podľa názoru krajského súdu, procesné vady v postupe správneho orgánu nemali vplyv na správnosť a zákonnosť napadnutého rozhodnutia, pretože svedkovia sa nevedeli vyjadriť k predmetnému plneniu, kto realizoval práce na diele. V prípade, ak by aj správca dane zopakoval proces a odstránil formálne vady, nedošlo by k privedeniu iného, výhodnejšieho rozhodnutia pre žalobcu.

4. Po preskúmaní pripojeného spisu krajský súd zistil, že vo vyrubovacom konaní správca dane vypočul ako svedka p. T. L., ktorý dňa 18.02.2013 uviedol, že daňový subjekt pozná, k nahliadnutiu predloženej faktúry č. 27/2010 zo dňa 10.12.2010 a č. 30/2010 zo dňa 23.12.2010, osobne vystavil aj podpísal a práce na nej uvedené spoločnosť DIKTA - stav, s.r.o., vykonala. Podľa jeho vyjadrenia bola na stavebné práce na stavbe „CHATA 1 až 10 v obci Hrubá Borša“ uzatvorená zmluva o dielo, bol vedený stavebný denník (doposiaľ však žiadny stavebný denník nebol správne orgánu, ako aj správne súdu v priebehu preskúmvacieho konania predložený), do ktorého boli zaznamenané všetky úkony, t. j. rozsah prác, stroje použité na stavbe, počasie, počet ľudí. Pokiaľ ide o výsluch svedka T. L., tento síce uviedol, že práce vykonávali nielen jeho pracovníci (ich mená však nevedel uviesť), ale aj pracovníci subdodávateľských firiem, ktorých taktiež bližšie nešpecifikoval.

5. Z administratívneho spisu žalovaného vyplýva, že správca dane na objasnenie toho, kto dodávateľské práce zrealizoval, vykonal rozsiahle dokazovanie, vypočul viacerých svedkov, avšak nebolo zistené, kto v skutočnosti plnenie zrealizoval. Za tohto stavu je potrebné konštatovať, že žalobca ako daňový subjekt dostatočným spôsobom nepreukázal, že tvrdené skutočnosti - zhotovenie diela, bolo uskutočnené dodávateľskou spoločnosťou DIKTA-stav. Ďalším dokazovaním bol na základe dožiadania správca dane na Daňovom úrade Bratislava ako svedok vypočutý Ing. Mgr. Arch. T.K., ktorý nevedel označiť zhotoviteľa - dodávateľa stavby a taktiež nevedel identifikovať osoby, ktoré stavebné práce vykonávali. Nevedel identifikovať ani osobu vykonávajúcu stavebný dozor. Správca dane ďalej vypočul ako svedka Ing. R. V. (tento podľa rozhodnutia o povolení stavby vypracoval projektovú dokumentáciu), ktorý uviedol, že žalobca mu nie je známy, nikdy s nikým z tejto spoločnosti nekonal, konal iba s JUDr. V., ktorý bol objednávateľom projektu pre stavebné povolenie. Znamená to, že ani výsluchom týchto svedkov sa nepotvrdilo, že by dielo bolo zhotovené dodávateľskou spoločnosťou DIKTA-stav, s.r.o.

6. Krajský súd poukázal na závery rozsudkov Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 8Sžf/51/2013, 4Sžf/45/2014, v zmysle ktorých daňový subjekt môže odpočítať DPH len za splnenia základnej podmienky - aby išlo o tovary a služby, ktoré boli dodané konkrétnym platiteľom DPH, pričom správca dane má pri posudzovaní nárokov na odpočítanie DPH vychádzať nielen z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Uviedol tiež, že rozsudok ESDC-354/03, C-355/03, C-484/03 nemôže byť na daný prípad aplikovaný, keďže správcovi dane nebolo vyslovené, že by sa v danom prípade jednalo o podvod.

7. K námietke žalobcu o aplikácii účinného právneho predpisu na daný prípad krajský súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu SR č. k. 3Sžf/21/2016 zo dňa 20. 09.2017, v ktorom sa súd vysporiadal s danou otázkou.

8. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že v rámci vyrubovacieho konania nebolo možné vykonávať dokazovanie krajský súd uviedol, že táto nie je dôvodná, pretože zákon nestanovil podmienku, že dokazovanie môže byť vykonávané len v rámci prebiehajúcej daňovej kontroly. Poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 4Sžf/71/2012, v zmysle ktorého, ak je potrebné doplniť dokazovanie aj po ukončení daňovej kontroly, nič nebráni správcovi dane dôkaz vykonať vo vyrubovacom konaní, čo platí aj na doplnenie dokazovania, ak to navrhne po ukončení daňovej kontroly daňový subjekt.

9. Voči rozsudku Krajského súdu v Trnave podal žalobca v zákonom určenej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v ustanovení § 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP.

10. Podľa názoru žalobcu, krajský súd porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom

znemožnil uskutočniť jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Súd pochybil, ak nenariadil správcovi dane zopakovať proces a odstrániť procesné pochybenia správcu dane, resp. žalovaného. Nevypočutie svedkov, najmä bývalého konateľa spoločnosti, je vážnym procesným pochybením a dôvodom na zrušenie napadnutého rozsudku. Svedok R. H. mal vo svojom písomnom vyjadrení doručenom správcovi dane uviesť, že všetky stavebné práce boli vykonané pre žalobcu spoločnosťou DIKTA-stav s.r.o. Predmetné písomné vyjadrenie sa však v spisovom materiáli nenachádza a súd tak nemal predložený kompletný administratívny spis.

11. Konajúci súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, pretože bez relevantného odôvodnenia neprihliadol na tvrdenia a dôkazy, na ktoré poukazoval žalobca, s týmito sa dôsledne nevysporiadal a vec preto nesprávne právne posúdil. Poukázal na vyjadrenia bývalého konateľa spoločnosti DIKTA-stav, s. r. o., p. Petra Smutného, ktorý potvrdil realizáciu fakturovaných prác, faktúry č. 27/2010 a 30/2010 osobne vystavil a podpísal. Podľa jeho vyjadrenia bola na stavebné práce uzatvorená zmluva o dielo, bol vedený stavebný denník, pričom prácu vykonávali nielen jeho pracovníci, ale aj subdodávateľské firmy. Podľa žalobcu je nepochybné, že vyfaktúrované práce boli vykonané a bola splnená aj ich materiálna podstata. V tejto súvislosti poukázal na právny názor vyjadrený v obdobnej veci, v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/1/2011.

12. Sťažovateľ navrhol, aby najvyšší súd zjednotil - ustálil rozhodovaciu prax Krajského súdu v Trnave, ktorý v skutkovo a právne totožnej veci č. k. 14S/146/2014-105 zo dňa 22.02.2018 rozhodol odlišne a rozhodnutie daňových orgánov zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

13. Sťažovateľ na základe uvedených dôvodov navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu v Trnave a vec mu vrátil na ďalšie konanie, prípadne, aby zrušil rozhodnutie žalovaného a jemu predchádzajúce rozhodnutie orgánu 1. stupňa a priznal žalobcovi náhradu trov konania.

14. Žalovaný vo svojom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na svoje doterajšie vyjadrenia k podanej žalobe, uviedol, že napadnutý rozsudok krajského súdu považuje za vecne správny a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

15. Podľa ust. § 491 ods. 1 a 2 SSP, účinného od 01.07.2016, ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti. Právne účinky úkonov, ktoré v konaní nastali pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Ak sa tento zákon použije na konania začaté pred dňom nadobudnutia účinnosti tohto zákona, nemožno uplatňovať ustanovenia tohto zákona, ak by boli v neprospech žalobcu, ak je ním fyzická osoba alebo právnická osoba.

16. 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 päť dní vopred na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <., podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 452 ods. 1 SSP.

17. Kasačnú sťažnosť možno odôvodniť aj tým, že krajský súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces, rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu [§ 440 ods. 1 písm. f), g) a h) SSP].

18. Predmetom skúmania kasačného súdu bolo rozhodnutie Krajského súdu v Trnave z hľadiska posúdenia, či vec bola správne právne posúdená z dôvodov uvedených v kasačnej sťažnosti.

19. Kasačný súd po preskúmaní rozsudku krajského súdu 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 rozsudku krajského súdu. Závery krajského súdu spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku.

20. Pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia je pre súd rozhodujúci skutkový stav, ktorý tu bol v čase

právoplatnosti rozhodnutia orgánu verejnej správy (§ 135 ods. 1 SSP). Preto v správnom súdnictve súd dokazovanie zásadne nevykonáva, vykonáva len také dokazovanie, ktoré je nevyhnutné na preskúmanie napadnutého rozhodnutia, t. j. jeho rozsah je obmedzený účelom správneho súdnictva. Úlohou súdu v správnom súdnictve je teda preskúmanie zákonnosti rozhodnutí orgánov verejnej správy v rozsahu, či kompetentné orgány pri riešení konkrétnych otázok vymedzených žalobou, rešpektovali príslušné hmotnoprávne a procesnoprávne predpisy, t. j. preskúmať aj postup, ktorý predchádzal vydaniu týchto rozhodnutí s prihliadnutím na záväznosť zisteného skutkového stavu, ktorý tu bol v čase ich právoplatnosti.

21. Kasačný súd v rozsahu sťažnostných bodov preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného orgánu verejnej správy a konanie mu predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutých rozhodnutí žalovaného. V danom prípade teda skúmal správnosť postupu a rozhodnutí správcu dane a žalovaného, či vykonaným dokazovaním v rámci daňovej kontroly ako i dokazovaním vykonaným v rámci vyrubovacieho konania, na základe námietok a požiadaviek sťažovateľa, dospel žalovaný k správnym právnym záverom, keď neuznal daňovému subjektu, CHR, s.r.o. Šamorín, uplatnený odpočet DPH za mesiac december 2010, z dodávateľských faktúr č. 27/2010 a č. 30/2010 v celkovej čiastke 41.217,66 eur.

22. Podľa ust. § 165 ods. 1 a 2 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov, právne úkony a ich účinky pri správe daní, ktoré nastali do účinnosti tohto zákona, zostávajú zachované. Daňové konania začaté a právoplatne neukončené pred účinnosťou tohto zákona sa dokončia podľa doterajších predpisov; sankcia sa uloží podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (ďalej aj zákon o správe daní alebo zákon č. 511/1992 Zb.) v znení účinnom do 31. decembra 2011, ak skutočnosť rozhodujúca pre uloženie sankcie nastala do 31. decembra 2011 a ak je to pre daňový subjekt priaznivejšie.

23. Podľa ust. § 165b ods. 1 daňového poriadku, s účinnosťou od 30. decembra 2012, daňové konanie začaté podľa zákona Slovenskej národnej rady č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov sa dokončí podľa zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov.

24. 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 prietahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

25. 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.

26. 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.

27. 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.

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

29. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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

zist'ovani a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

30. V danom prípade boli predmetom súdneho prieskumu postup a rozhodnutia správcu dane a žalovaného, týkajúce sa zdaňovacieho obdobia december 2010, vydané na základe daňovej kontroly začatej dňa 29.09.2011, a preto bolo potrebné na postup daňových orgánov, vydané rozhodnutia do účinnosti § 165b ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. aplikovať právny predpis účinný do 31. 12. 2011, a to zákon č. 511/1992 Zb. Konanie daňových orgánov a rozhodnutia vydané po 30.12.2012 boli podriadené ustanoveniam zákona č. 563/2009 Z. z.

31. Podľa § 2 ods. 1 písm. b) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH, v znení účinnom do 31.12.2010, predmetom dane je poskytnutie služby (ďalej len "dodanie služby") za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

32. Podľa 19 ods. 1 a 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v účinnom znení, 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.

33. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z., právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

34. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z., 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.

35. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., 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.

36. Podľa § 6 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) účtovná jednotka je povinná doložiť účtovné prípady účtovnými dokladmi. Účtovanie účtovných prípadov v účtovných knihách vykoná účtovná jednotka účtovným zápisom iba na základe účtovných dokladov.

37. Podľa § 7 ods. 1 zákona o účtovníctve 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.

38. Uskutočňovanie zdaniteľných plnení je ekonomickou činnosťou plne pod kontrolou daňového subjektu. Vzhľadom na to, daňový subjekt ako platiteľ dane má možnosť si obstarat' dostatočný počet dôkazov, ktoré zabezpečia preukázateľnosť uskutočneného zdaniteľného plnenia správcovi dane, ktorý v rámci daňovej kontroly preveruje skutočnosti rozhodujúce pre určenie dane.

39. Odpočítanie dane nenastáva ex lege, ale je právom platiteľa dane (pojem „môže“ § 49 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z. z.), ktoré právo je spojené s dôkaznou povinnosťou platiteľa dane. Prenos dôkaznej povinnosti z daňového subjektu na správcu dane je výnimkou, ktorá je ustaľovaná judikatúrou vnútroštátnych súdov na základe judikatúry Súdného dvora Európskej únie. Dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie. Správca dane dbá, aby skutočnosti rozhodujúce pre určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

40. V tejto súvislosti najvyšší súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 24 daňového poriadku v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). 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“.

41. Podmienky uvedené v § 49 a nasl. (odpočítanie dane) zákona č. 222/2004 Z. z., sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť (keďže zákon to neustanovuje) ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Naopak, zákonodarca požaduje pre ľahkú zneužitelnosť, aby platiteľ, ktorý nárok na odpočet uplatňuje, preukázal existenciu podmienok, ktoré pre nárok na odpočet stanovil.

42. V danom prípade sťažovateľ okrem faktúr, č. 27/2010 a č. 30/2010, vlastných tvrdení a tvrdení zástupcu dodávateľa, nepredložil žiaden vierohodný doklad o uskutočnení zdaniteľného plnenia deklarovanej dodávateľom, DIKTA-stav s.r.o., ako plátcom DPH. Napriek výzve správcu dane na predloženie kompletnej zmluvy o dielo, bola zo strany sťažovateľa predložená len časť zmluvy o dielo uzatvorenej medzi sťažovateľom a dodávateľskou spoločnosťou, bez príslušných podpisov zástupcov zmluvných strán, bez dátumu jej uzavretia. Neoddeliteľnou súčasťou predmetnej zmluvy mala byť projektová dokumentácia a rozpočet, ktorý však nebol správcovi dane predložený. Z predloženej, neúplnej zmluvy o dielo, nevyplýva dohodnutá cena stavebných prác, ktorá mala byť určená v zmysle absentujúceho rozpočtu. Predmetom zmluvy bolo len vyhotovenie stavebných prác. Je nepochybné, že na realizáciu diela bol potrebný stavebný materiál, pričom na preukázanie jeho skutočnej realizácie deklarovanej dodávateľom neboli zo strany sťažovateľa predložené žiadne doklady o použití materiálu, jeho dodávateľovi, spôsobe jeho nadobudnutia, dodania a pod. Sťažovateľ nepredložil doklad o prevzatí faktúrovaných, stavebných prác realizovaných v jednotlivých mesiacoch, ich odkontrolovaní v zmysle čl. V., bod 5.1 predmetnej zmluvy, pred úhradou požadovanej čiastky. Sťažovateľ ako subjekt, ktorý nesie podnikateľské riziko, ktoré si vyžaduje dodržanie istej miery opatrnosti, nepreukázal spôsob obvyklej komunikácie so svojim zmluvným partnerom počas realizácie diela, či pred kontrolou uskutočnených dodávok pred vyúčtovaním ceny prác. Znalecký posudok predložený sťažovateľom v rámci daňového konania preukazuje len znalcom určenú všeobecnú hodnotu rozostavaných rekreačných domov, nepreukazuje však realizátora posudzovaných stavieb.

43. Zo strany daňových orgánov bolo vykonané rozsiahle dokazovanie, v rámci ktorého sa daňovému subjektu nepodarilo odstrániť pochybnosti o skutočnom dodávateľovi zdaniteľného plnenia. Na uvedenom nemení nič ani skutočnosť, že predchádzajúci konateľ, Jaroslav Daniel, mal písomne vyhlásiť, že realizácia diela bola vykonaná deklarovanej dodávateľom. Sťažovateľ tvrdil, že predmetné vyhlásenie malo byť správcovi dane zaslané listom zo dňa 10. júla 2013, toto sa však v spisovom materiáli nenachádza. Sťažovateľ, ktorý doručenie predmetného vyhlásenia sprostredkoval, nepreukázal doručenie predmetného podania správcovi dane. Ani prípadné doručenie, resp. ústne vyhlásenie Jaroslava Daniela o skutočnom vykonaní faktúrovaných prác, by nebolo spôsobilé odstrániť pochybnosti a nahradiť absenciu materiálnych dôkazov, príkladmo uvedených v bode 42 tohto rozsudku. Dodávateľ, spoločnosť DIKTA-stav, s.r.o., prostredníctvom konateľa, okrem vlastných tvrdení, nepredložil stavebný denník dokladujúci priebeh dodávky, odsúhlasenie jednotlivých etáp výstavby objednávateľom, spôsob dodávky materiálu na stavbu, mená skutočných realizátorov stavby, prípadne iné vysvetlenia a informácie ozrejmujúce priebeh dodávky diela, ktoré predstavujú obvyklú súčasť stavebných dodávok obdobného rozsahu. Podľa názoru vysloveného Najvyšším súdom SR v konaní sp. zn. 6Sžfk/13/2018 v rozsudku zo dňa 11.06.2019 v obdobnej veci: „Daňový subjekt, ktorý pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby spojené s realizáciou stavieb, nevie predložiť pri svojich dôkazných tvrdeniach okrem iného ani stavebným zákonom vyžadovanú dokumentáciu o stavebných činnostiach, a to stavebný denník, potom neunesol dôkazné bremeno.“

44. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na nález Ústavného súdu 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. Z uvedeného vyplýva, že na preukázanie realizácie diela konkrétnym dodávateľom nepostačuje len predloženie formálnych, účtovných dokladov.

45. V danom prípade kasačný súd nezistil odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Na daný prípad nebolo možné aplikovať závery uvedené v rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky č. k. 3Sžf/1/2003, pretože sa jednalo o skutkovo odlišný prípad, vychádzajúci z iných zistení a

podkladov ako v prejednávanej veci.

46. Krajský súd v Trnave vydal napadnutý rozsudok č. k. 14S/145/2014-113 dňa 31. januára 2018, ktorý predchádzal vydaniu rozsudku č. k. 14S/146/2014-105 zo dňa 22.02.2018 v obdobnej veci totožných účastníkov konania, preto nemožno konštatovať, že sa odchyľil od ustálenej rozhodovacej praxe. Je zrejmé, že krajský súd dospel k inému rozhodnutiu v obdobnej veci č. k. 14S/146/2014 až následne, ktoré však nie je predmetom tohto kasačného konania. Kasačný súd poznamenáva, že predmetný rozsudok krajského súdu č. k. 14S/146/2014-105 zo dňa 22.02.2018, bol najvyšším súdom zrušený a vrátený krajskému súdu na ďalšie konanie rozsudkom č. k. 3Sžfk/20/2018 zo dňa 12. júna 2019.

47. Na základe uvedených dôvodov dospel kasačný súd k názoru, že záver, ktorý bol zo zistených skutkových okolností v daňovom konaní ustálený, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade s hmotno-právnymi ustanoveniami zákona č. 222/2004 Z. z. V predmetnom prípade preto krajský súd rozhodol v súlade so zákonom, kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto ju najvyšší súd podľa § 461 SSP zamietol.

48. O trovách kasačného konania rozhodol Najvyšší súd Slovenskej republiky podľa ust. § 167 ods. 1 v spojení s ust. § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania, pretože vo veci nemal úspech. Na priznanie náhrady trov konania žalovanému, neboli splnené zákonom určené podmienky (§ 168 SSP).

49. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch v znení účinnom od 01.05.2011).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.