

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/22/2018  
Identifikačné číslo spisu: 4017200403  
Dátum vydania rozhodnutia: 21.11.2018  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2018:4017200403.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu a zo sudcov JUDr. Sone Langovej a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): LISEN, s.r.o., Horša 2, Levice, IČO: 45 275 785, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: Weis & Partners, s.r.o. so sídlom Ivánska cesta 30/B, Bratislava, IČO: 47 234 776, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100588655/2017 zo dňa 07.04.2017, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/92/2017-110 zo dňa 14. marca 2018, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/92/2017-110 zo dňa 14. marca 2018 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100588655/2017 zo dňa 07.04.2017, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Levice č. 104069802 zo dňa 10. októbra 2016 z r u š u j e a vec v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.  
Sťažovateľovi p r i z n á v a proti pôvodnému žalovanému nárok na plnú náhradu trov konania.

### Odôvodnenie

I.

Rekapitulácia konania pred krajským súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre podľa § 190 Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol všeobecnú správnu žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania a zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 100588655 zo dňa 07.04.2017 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“ alebo „druhostupňové rozhodnutie“). Uvedeným rozhodnutím bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Nitra, pobočka Levice č. 104069802/2016 zo dňa 10.10.2016, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení účinnom ku dňu vydania napadnutých správnych rozhodnutí (ďalej aj len „daňový poriadok“) určil žalobcovi (sťažovateľovi) rozdiel v sume nadmerného odpočtu 18 000,- 00 eur na dani z pridanej

hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 tým, že znížil nadmerný odpočet na dani z pridanej hodnoty zo sumy 20 212,44 eura na sumu 2 212,44 eura.

2. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že správca dane určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 rozdiel dane v sume 18.000,- eur v pokračujúcom vyrubovacom konaní po riadne a dostatočne vykonanom dokazovaní, v súlade s procesným a hmotnoprávnym predpisom platným v kontrolovanom zdaňovacom období, pretože žalobca relevantnými dôkazmi nepreukázal, že daň v sume 18.000,- eur uvedenú na faktúre č. 1032013 zo dňa 02.09.2013 od dodávateľa SAMOS SLOVAKIA s.r.o. odpočítal v súlade s ustanovením § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon č. 222/2004 Z.z.“).

3. Žalobca svoje výhrady už vo vyrubovacom konaní koncentroval práve vo vzťahu k faktúre č. 1032013 zo dňa 02.09.2013 od dodávateľa SAMOS SLOVAKIA s.r.o., ktorou dodávateľ podľa jeho tvrdení fakturoval žalobcovi podľa obsahu faktúry, a to je medzi stranami sporné, predaj nehnuteľnosti za cenu 1,- euro vrátane 20% DPH a náklady spojené s rekonštrukciou v sume 107.999,- eur vrátane 20% DPH, spolu 108.000,- eur, pričom na faktúre je uvedené, že dodávateľ sumu fakturuje na základe kúpnej zmluvy zo dňa 08.08.2013 a dodatku č. 1 ku kúpnej zmluve, ktoré tvoria prílohu faktúry.

4. Správca dane nespochybnil reálnu existenciu a dodanie nehnuteľnosti ako takej, a ani vlastnícke vzťahy k uvedenej nehnuteľnosti. Spochybnil iba dodanie služby - vykonanie stavebných prác na faktúre č. 1032013 od dodávateľa SAMOS SLOVAKIA, s.r.o.

5. Krajský súd ďalej pripomenul, že odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Pritom k dodaniu služby musí dôjsť reálne - skutočne. Správca dane dostatočne a postačujúco preveroval dátum dodania služby, t.j. kedy došlo k dodaniu deklarováných stavebných prác a zistil, že k niektorým dodaniam došlo už v roku 2012. Skutočnosť či, kto, kedy a v akom rozsahu skutočne stavebné práce vykonal preukázaná nebola. Preverovaním u dodávateľa (SAMOS SLOVAKIA s.r.o.) a ani subdodávateľa (Ing. Ján Cagalinec) žalobcu nebolo vierohodným spôsobom preukázané dodanie služby, t.j. fakturovaných nákladov na rekonštrukciu, na ktorých sa súd so správcou dane a žalovaným ako predmete fakturácie stotožnil.

6. Žalobca, ktorý si uplatnil odpočet dane z pridanej hodnoty musí mať faktúru vyhotovenú platiteľom dane, ktorý predmetnú službu skutočne dodal. V danom prípade zo zistení správcu vyplynulo, že dodávateľ SAMOS SLOVAKIA s.r.o. nevykonal deklarované stavebné práce sám, ale prostredníctvom svojho dodávateľa Ing. Jána Cagalince, a ten prostredníctvom ďalších dodávateľov - živnostníkov. Ani jeden z nich relevantným spôsobom nepreukázal, že stavebné práce boli skutočne vykonané a žalobcovi dodané tak, ako je to prezentované na faktúre. Ak daňový subjekt tvrdí, že prácu mohla vykonať aj iná osoba než ako je uvedená na faktúre ako dodávateľ, jedná sa o doklad, ktorý nie je vierohodný a je nepreukázateľný.

7. Preskúmaním obsahu administratívneho spisu daňových orgánov oboch stupňov súd preto skonštatoval dôvodnosť tvrdení správcu dane v prvostupňovom rozhodnutí zo dňa 10.10.2016 o nesplnení si dôkaznej povinnosti žalobcu viažucej sa na dané zdaniteľné plnenie a nevyvrátenie dôvodných pochybností správcu dane ohľadom predmetného deklarovaneho dodania stavebných prác - nákladov spojených s rekonštrukciou pre žalobcu tak, ako bolo uvedené na faktúre č. 1032013 zo dňa 02.09.2013.

8. Krajský súd sa stotožnil i s argumentáciou správcu dane a žalovaného, že z dôkazov, ktoré boli žalobcom predložené v daňovom konaní a zo šetrení správcu dane vyplývajú skutočnosti, o ktoré žalovaný oprel vecne právny záver, že realizácia predmetných zdaniteľných plnení nebola preukázaná.

9. Pokiaľ žalobca namietal nezákonnosť napadnutého rozhodnutia v tom, že daňové orgány nesprávne hodnotili predložené dôkazy podľa ich obsahu, pretože faktúrou č. 1032013 zo dňa 02.09.2013 bola fakturovaná kúpna cena nehnuteľnosti podľa kúpnej zmluvy zo dňa 08.08.2013 v znení jej dodatku č. 1 zo dňa 02.09.2013, súd sa s týmto názorom nestotožnil. V žalobcom predloženej faktúre je uvedená kúpna cena nehnuteľnosti 1,- euro a ostatnú časť fakturácie predstavujú náklady spojené s rekonštrukciou (v sume 107.999,- eur vrátane DPH). Potom správca dane správne vykonal dokazovanie na preukázanie dodania služby - nákladov na rekonštrukciu deklarovanej dodávateľom žalobcu spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s.r.o. Pokiaľ by mala byť predmetom faktúry kúpna cena za nehnuteľnosť, malo by to z posudzovanej faktúry jednoznačne vyplývať. Neobstojí preto tvrdenie žalobcu, že náklady uvedené na faktúre za rekonštrukciu mali slúžiť len na cenotvorbu stanovenia kúpnej ceny. Ak by aj boli predmetom dohody medzi predávajúcim (SAMOS SLOVAKIA s.r.o.) a kupujúcim

(žalobcom), že do kúpnej ceny budú zahrnuté náklady na rekonštrukciu, tieto mali byť preukazované pred podpisom kúpnej zmluvy zo dňa 08.08.2013 a nie vo vystavenej faktúre č. 1032013 zo dňa 02.09.2013, teda po podpise kúpnej zmluvy. Pokiaľ vystaviteľ faktúry - spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s.r.o. uviedla do faktúry nesprávny predmet fakturácie, bolo v záujme žalobcu, aby požiadal o vystavenie opravnej faktúry, čo ale neurobil. Správca dane potom v súlade s ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku správne vychádzal z obsahu faktúry a vzal do úvahy skutočný obsah právneho úkonu rozhodujúceho pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Vystavenie faktúry č. 1032013 zo dňa 02.09.2013 na „náklady spojené s rekonštrukciou“ dodávateľom SAMOS SLOVAKIA s.r.o. pre žalobcu ako odberateľa nemá ekonomické opodstatnenie, a preto správca dane správne na faktúru neprihliadol, lebo jej účelom bolo obchádzanie daňovej povinnosti za účelom získania daňového zvýhodnenia.

10. Za danej dôkaznej situácie musel preto súd prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal ním deklarovanú obchodnú transakciu (fakturáciu kúpnej ceny). S poukazom na výsledky dostačujúceho a legitímne správcom dane vykonaného dokazovania súd prisvedčil názoru správcu dane a žalovaného, že žalobcom deklarovanému dodávateľovi nemohla vzniknúť daňová povinnosť na dani z pridanej hodnoty, a preto nemohlo ani žalobcovi vzniknúť právo na odpočítanie tejto dane podľa § 49 ods. 1, 2 zákona č. 222/2004 Z.z.

## II.

### Obsah kasačnej sťažnosti

11. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal, že súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a že súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu.

12. Vo vzťahu k záverom krajského súdu o nespnení podmienok pre vznik práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty žalobca v kasačnej sťažnosti tvrdil, že podstatné pre vecný záver o priznaní/nepriznaní nároku na odpočítanie dane je posúdenie faktúry č. 1032013, ktorú mu dňa 02.09.2013 vystavil jeho dodávateľ SAMOS SLOVAKIA, s.r.o., podľa skutočného obsahu (§ 3 ods. 6 prvá veta daňového poriadku). Uvedená faktúra znela na sumu k úhrade 90.000,- eur bez DPH, 108.000,- eur s DPH. Na faktúre boli uvedené dve položky, a to 1) predaj nehnuteľnosti: 0,8333 eur bez DPH, 1,- euro s DPH a 2) náklady spojené s rekonštrukciou: 59.999,1667 eur bez DPH, 107.999,- eur s DPH. Na faktúre bol uvedený text „Fakturuje Vám na základe kúpnej zmluvy zo dňa 8.8.2013 a dodatku č. 1 ku kúpnej zmluve (tvoria prílohu faktúry)“. Predmetná kúpna zmluva bola uzavretá medzi SAMOS SLOVAKIA s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim. Predmetom kúpy boli nehnuteľnosti špecifikované v čl. I. kúpnej zmluvy. V zásade sa jednalo o budovu základnej školy a pozemky, na ktorých táto budova stojí, ako aj príľahlé pozemky. Pozemky boli v zmysle čl. II. zmluvy prevedené bezodplatne, budova školy odplatne za 108.000,- eur vrátane DPH. V kúpnej zmluve je v čl. II. o.i. uvedené, že „Kúpna cena za prevádzané nehnuteľnosti bola medzi účastníkmi zmluvy dohodnutá v zmysle vzájomnej dohody nasledovne:... Budovu vedenú v katastrálnom území N. na LV č. XXXX - pod B11 v podiele 1/1 budova ZŠ vo výške vynaložených nákladov a to 90 000,- eur bez DPH slovom deväťdesiatpäť tisíc EUR, 108 000,- EUR vrátane DPH slovom deväťdesiatisíc EUR za predávané nehnuteľnosti spolu.“ Dodatkom č. 1 zo dňa 02.09.2013 bola odstránená chyba v písaní, resp. iná zrejme nesprávnosť spočívajúca v nesprávnom slovom vyjadrení kúpnej ceny v kúpnej zmluve tak, že: „...90 000,- bez DPH slovom deväťdesiatisíc EUR, 108 000,- EUR vrátane DPH slovom jedenstoosemtisíc EUR za predávané nehnuteľnosti spolu.“

13. Správca dane a žalovaný berúc v úvahu, že na faktúre boli uvedené dve položky (predaj nehnuteľnosti - cena 1,- eur s DPH a náklady spojené s rekonštrukciou - cena 107 999,- eur s DPH), zamerali svoje zisťovanie a posudzovanie dôkazov nesprávne na dodané služby spočívajúce v rekonštrukcii, resp. stavebné práce. Následne dospeli vo svojich rozhodnutiach k vecne nesprávnemu záveru, že žalobca dodanie stavebných prác nepreukázal. Z tohto dôvodu mu právo na odpočítanie dane nemohlo byť priznané. S týmto záverom sa stotožnil aj Krajský súd v Nitre a preto žalobu ako

nedôvodnú zamietol.

14. Žalobca namieta sťažnosťou proti záveru krajského súdu, že tento rovnako ako správca dane a žalovaný neposudzoval faktúru podľa skutočného, nie zdanlivého alebo subjektívneho obsahu faktúry a nevzal v úvahu, že z tohto, v spojení s kúpnu zmluvou tvoriacou prílohu faktúry, na ktorú obsah faktúry aj odkazuje, je objektívne zrejmé, že faktúrou sa fakturovala výlučne kúpna cena, a teda žiadne stavebné ani iné práce alebo služby. Pritom správca dane, žalovaný i súd úplne prehliadli skutočnosť, že v samotnej kúpnej zmluve je uvedené, že v kúpnej cene 108 000,- EUR s DPH sú zohľadnené dovtedy predávajúcim SAMOS SLOVAKIA, s.r.o. vynaložené náklady na prevádzanú nehnuteľnosť, ktoré pozostávali najmä zo stavebných prác, ktoré na nehnuteľnosti dovtedy vykonal predávajúci, resp. jeho kontraktori, odkazujúc v tejto súvislosti najmä na bod 33 sťažnosťou napadnutého rozsudku č. k. 11S/92/2017-110 zo dňa 14. marca 2018. Zároveň, že žalobca už najneskôr v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane namietal, že správca dane nezistil nič, čím by spochybnil existenciu a predaj nehnuteľnosti, resp. kúpnu zmluvu.

15. Tiež žalobca vytkol krajskému súdu, že sa patričným spôsobom nevysporiadal s odvolacími námietkami žalobcu a ich vyhodnotením zo strany žalovaného. Ak krajský súd v napadnutom rozsudku (bod 25, 45, 50 odôvodnenia) tvrdí, že žalobca je zodpovedný za správne vedenie svojho účtovníctva, pričom v danom prípade porušil príslušné ustanovenia zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve, prečo súd tiež vyvodil neodôvodnenosť žalobcovho nároku na odpočet dane (DPH), tak s týmto názorom žalobca nemôže súhlasiť. Prípadné porušenie ustanovení zákona o účtovníctve totiž nemôže mať za následok zánik nároku na odpočítanie dane, ale môže prívodiť ako následok udelenie sankcie v zmysle zákona o účtovníctve ako sú tieto uvedené v § 38 a nasl. zákona o účtovníctve. Okrem toho žalobca nemá vedomosť o tom, že by nejaké ustanovenia, resp. povinnosti vyplývajúce zo zákona o účtovníctve porušil.

16. Vo vzťahu k vzniku nároku na odpočítanie DPH žalobca poukázal na znenie ust. § 19 zákona č. 222/2004 Z.z., podľa ktorého je pri prevode nehnuteľnosti dňom dodania tovaru deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva v katastri nehnuteľnosti. Podľa § 49 zákona č. 222/2004 Z.z. pritom právo odpočítať daň z tovaru vzniká, keď pri tomto tovare vznikla daňová povinnosť. Keďže žalobca dostal nehnuteľnosť na základe kúpnej zmluvy do užívania v 3. štvrtroku 2013, teda v kontrolovanom období, tak si v tomto období mohol daň z tovaru (nehnuteľnosti) odpočítať, čo aj urobil. Preto ani nebolo povinnosťou žalobcu a nemusel preukazovať dodanie stavebných prác, pretože žiadne práce, resp. služby mu v zmysle posudzovanej faktúry dodané neboli.

17. Vzhľadom na všetky v kasačnej sťažnosti uvádzané skutočnosti žalobca navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/92/2017-110 zo dňa 14.03.2018 zmenil tak, že rozhodnutie Finančného riaditeľstva SR č. 100588655/2017 zo dňa 07.04.2017 spolu s rozhodnutím Daňového úradu Nitra, pobočka Levice č. 104069802 zo dňa 10.10.2016 zruší a vec vráti Daňovému úradu Nitra na ďalšie konanie, eventuálne napadnutý rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/92/2017-110 zo dňa 14.03.2018 zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Zároveň si žalobca uplatnil náhradu trov kasačného konania.

18. Žalovaný na výzvu Krajského súdu v Nitre svoje procesné právo nevyužil a ku kasačnej sťažnosti sa nevyjadril.

### III.

#### Právne hodnotenie kasačného súdu

19. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) sa najprv zaoberal formálnymi náležitosťami kasačnej sťažnosti a dospel k záveru, že je podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), osobou oprávnenou podať kasačnú sťažnosť (§ 442 ods. 1 SSP) a riadne zastúpenou (§ 449 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a obsahuje všetky zákonom predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP).

20. Následne kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v rozsahu kasačných námietok a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná a v posudzovanej veci sú splnené podmienky na zmenu napadnutého rozsudku tak ako to sťažovateľ v petite kasačnej sťažnosti navrhol.

21. V kontrolovanom zdaňovacom období 3. štvrtrok 2013 si žalobca uplatnil o.i. odpočítanie DPH z

faktúry č. 11032013, ktorú mu dňa 02.09.2013 vystavil jeho dodávateľ spoločnosť SAMOS SLOVAKIA, s.r.o., IČO: 46 061 151, na sumu k úhrade 90 000,- eur bez DPH, 108 000,- eur s DPH. Vystaviteľ faktúry uviedol v texte dve položky, a to 1) predaj nehnuteľnosti: 0,8333 eur bez DPH, 1 euro,- s DPH a 2) náklady spojené s rekonštrukciou: 59 999,1667,- eur bez DPH, 107 999,- eur s DPH. Na faktúre sa nachádzal text: „Fakturuje Vám na základe kupnej zmluvy zo dňa 8.8.2013 a dodatku č. 1 ku kupnej zmluve (tvoria prílohu faktúry)“.

22. Z obsahu administratívneho spisu nesporne vyplýva, že správca dane zameral svoje zisťovanie a viedol dokazovanie po celú dobu výkonu daňovej kontroly aj vyrubovacieho konania len na preukázanie dodania služieb rekonštrukčných (stavebných) prác vykonávaných už od roku 2011 na budove bývalej ZŠ Voznica v smere, ktorý dodávateľ a subdodávateľ a aké práce, v ktorom čase vykonal a či fakturované sumy týmto daňovým subjektom žalobca uhradil.

23. Správca dane tak postupoval i riadiac sa právnym názorom, ktorý vyslovil žalovaný v pôvodnom rozhodnutí č. 102675257/2016 vydanom dňa 07.03.2016 na základe odvolania žalobcu proti pôvodnému rozhodnutiu Daňového úradu Nitra, pobočka Levice č. 21375552/2015 zo dňa 03.12.2015. Žalovaný ako odvolací orgán napadnuté rozhodnutie správcu dane zrušil a vec vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu, nedostatočného vyhodnotenia dôkazov a nedostatočného odôvodnenia rozhodnutia. Z odôvodnenia tohto rozhodnutia vyplýva o.i. potreba doplnenia dokazovanie práve vo vzťahu k preukázaniu rekonštrukčných prác.

24. Po doplnenom dokazovaní zameranom na preukázanie druhej položky uvedenej na faktúre č. 1032013, interné č. FD13/034 zo dňa 02.09.2013 vystaviteľa SAMOS SLOVAKIA, s.r.o., a to náklady spojené s rekonštrukciou bývalej ZŠ Voznica v sume 107 999,- eur s DPH, teda dodanie služieb, správca dane vydal dňa 10.10.2016 nové rozhodnutie č. 104069802/2016, ktorým určil žalobcovi ako daňovému subjektu podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku rozdiel v sume nadmerného odpočtu 18 000,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 tak, že mu znížil nadmerný odpočet na DPH za zdaňovacie obdobie 3. štvrtrok 2013 zo sumy 20 212,44 eur na sumu 2 212,444 eur, pretože na základe dokladov predložených vo vyrubovacom konaní správca dane zistil, že žalobca nemal právo odpočítať daň z prijatej faktúry č. 1032013, interné č. FD 13/034 za nákup nehnuteľnosti a náklady spojené s rekonštrukciou vo výške 18 000,- eur, pretože v konaní dostatočne nepreukázal skutočnosti na faktúre č. 1032013 zo dňa 02.09.2013 uvedené. Teda správca dane určil rozdiel dane v sume 18 000,- eur z dôvodu porušenia ust. § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z.z., pretože žalobca nepreukázal dodanie tovaru a služby.

25. Celkom bez povšimnutia tak správca dane ponechal na kúpnu cenu poukazujúci text uvedený na faktúre: „Fakturuje Vám na základe kupnej zmluvy zo dňa 8.8.2013 a dodatku č. 1 ku kupnej zmluve (tvoria prílohu faktúry)“. V zmysle čl. I. kupnej zmluvy uzavretej dňa 08.08.2013 medzi spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA, s.r.o. ako predávajúcim a žalobcom ako kupujúcim bol predmet kúpy špecifikovaný ako „nehnuteľností, ktoré sú vo vlastníctve predávajúceho, vedené u Správy katastra Žarnovica v katastrálnom území N. na LV č. XXXX - pod B1 v podiele 1/1 par. reg. CKN č. 355/5 - záhrady o výmere 82 m<sup>2</sup>, par. reg. CKN č. 356/1 - zastavané plochy a nádvoria o výmere 573 m<sup>2</sup>, par. reg. CKN č. 356/2 - zastavané plochy a nádvoria o výmere 1270 m<sup>2</sup>, par. reg. CKN č. 356/3 - zastavané plochy a nádvoria o výmere 335 m<sup>2</sup>, par. reg. CKN č. 357 - ostatné plochy o výmere 481 m<sup>2</sup>, budova ZŠ nachádzajúca sa na par. č. 356/1.“

26. Kúpna cena prevádzaných nehnuteľností bola dohodnutá účastníkmi zmluvy tak, že v prípade pozemkov sa jedná o bezodplatný prevod a kúpna cena budovy ZŠ bola dohodnutá na 90 000,- eur bez DPH a 108 000,- eur s DPH vo výške vynaložených nákladov (čl. II. Kupnej zmluvy). Dodatkom č. 1 zo dňa 02.09.2013 bola opravená len zrejma nesprávnosť v slovnom vyjadrení kúpnej ceny 108 000,- eur s DPH z „Deväťdesiat tisíc“ na „Jedenstoosem tisíc EUR.“

27. Na odvolanie žalobcu rozhodnutím č. 100588655/2017 vydaným dňa 07.04.2017 žalovaný napadnuté prvostupňové rozhodnutie č. 104069802/2016 zo dňa 10.10.2016 potvrdil.

28. Zákonodarca v právnej norme § 3 ods. 1 Daňového poriadku ustanovuje základné zásady daňového konania tak, že v daňovom konaní 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 prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane (§ 3 ods. 2 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 (§ 3 ods. 3). Pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie alebo vybratie dane (§ 3 ods. 6). Daňové subjekty majú pri správe daní rovnaké práva a povinnosti (§ 3 ods. 7). Právom aj povinnosťou daňových subjektov a iných osôb podľa § 4 ods. 2 písm. d/ pri správe daní je úzko spolupracovať so správcom dane (§ 3 ods. 8).

29. V zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona 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.

30. V zmysle § 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.

31. V zmysle § 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.

32. 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 zistenie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený alebo ktorých výsledkom je účelové zvýšenie daňovej povinnosti, sa pri správe daní neprihliada.

33. Zásada skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre vyrubenie dane umožňuje správcovi dane prekvalifikovať daňovú transakciu deklarovanú daňovým subjektom, a to nielen v neprospech, ale aj v prospech daňového subjektu.

V prejednávanej veci je rozhodujúcou otázkou, čo bolo skutočným obsahom faktúry č. 1032013 vystavenej dňa 02.09.2013 vystaviteľom SAMOS SLOVAKIA, s.r.o.

34. Posúdenie žalovaného i správcu dane vychádza z toho, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal dodanie deklarovaných nákladov spojených s rekonštrukciou bývalej ZŠ Voznica uvedených v predmetnej faktúre.

35. Sťažovateľ sa dovoľáva toho, že správca dane bol povinný postupovať tak, že rešpektujúc ust. § 3 ods. 6 daňového poriadku, správca dane mal vziať do úvahy skutočný obsah právneho úkonu a každej inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Správca dane, ale i žalovaný, preto mali vziať do úvahy reálne plnenie a nie sa len striktnie a formalisticky pridržať popisov fakturovaných položiek.

36. Najvyšší súd Slovenskej republiky po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/92/2017-110 zo dňa 14. marca 2018 preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, preskúmal napadnuté rozhodnutie žalovaného orgánu verejnej správy a konanie mu predchádzajúce, najmä z pohľadu, či sa krajský súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z tohto vymedzeného rozsahu či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného a následne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná, pretože napadnuté rozhodnutie žalovaného i správcu dane nie je v súlade so zákonom.

37. Obsahom administratívneho spisu mal kasačný súd v predmetnej veci preukázané, že správca dane a žalovaný nesprávne zamerali svoje zisťovanie a posudzovanie dôkazov len na faktúrou č. 1032013 deklarované dodané služby spočívajúce v rekonštrukcii, resp. stavebných prácach, teda dodaní služieb. Týmto postupom striktnie až formalisticky bez zreteľa na obsah čl. II. poukázanej kúpnej zmluvy zo dňa 08.08.2013 a dodatku č. 1 ku kúpnej zmluve zo dňa 02.09.2013, tvoriacej prílohu faktúry, bol zohľadnený údaj uvedený na faktúre spočívajúci v rozložení nákladov na dve položky: 1) predaj nehnuteľnosti, celkom 1,- euro s DPH a náklady spojené s rekonštrukciou 107 000,- eur s DPH, spolu 108 000,- s DPH.

38. Zásada skutočného obsahu uplatňovaná v daňovom konaní, ale predstavuje zásadu prednosti obsahu

pred formou, ktorá správcovi dane ukladá, a správca dane je tu zaťažený dôkazným bremenom, aby vychádzal zo skutočného obsahu právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre správu daní. Uvedená zásada je premietnutá do ust. § 3 ods. 6 veta prvá daňového poriadku, podľa ktorého sa pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Rešpektujúc uvedené zákonné ustanovenie, posúdením skutočného obsahu faktúry č. 1032013 v spojení s kúpnu zmluvou zo dňa 08.08.2013 v znení jej dodatku č. 1 zo dňa 02.09.2013 je nesporné, že predmetnou faktúrou jej vystaviteľ spoločnosť SAMOS SLOVAKIA, s.r.o. fakturoval ako predávajúci výlučne kúpnu cenu v zmysle kúpnej zmluvy (čl. II), ktorá bola medzi účastníkmi zmluvy dohodnutá ešte pred vystavením faktúry (kúpna zmluva zo dňa 08.08.2013) so zohľadnením vynaložených nákladov v kúpnej zmluve uvedených. Vynaložené náklady spojené s rekonštrukciou zhodnotili nehnuteľnosť ako predmet kúpnej zmluvy ešte pred jej predajom, čo spôsobuje, že kúpna cena tieto náklady pre daňové účely právne konzumuje ako samostatnú službu. Táto skutočnosť, je v súlade i s obsahom kúpnej zmluvy.

39. Keďže Krajský súd v Nitre žalobu zamietol, už pre tento primárny dôvod bolo potrebné, aby kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného a Daňového úradu Nitra, pobočka Levice zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

40. O trovách konania pred krajským a kasačným súdom bolo rozhodnuté podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že v kasačnom konaní úspešnému sťažovateľovi bolo voči žalovanému priznané právo na úplnú náhradu doterajších trov. O výške náhrady trov konania rozhodne v zmysle § 175 ods. 2 SSP krajský súd samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník.

41. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.