

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/38/2020  
Identifikačné číslo spisu: 5019200501  
Dátum vydania rozhodnutia: 24. februára 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:5019200501.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD. LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) SAND SK, s.r.o., so sídlom Dúbravca 4851/2, 036 01 Martin, IČO: 36 401 994, právne zastúpenej BENČÍK & PARTNERS ADVOKÁTSKA KANCELÁRIA, s.r.o., so sídlom Františkánske námestie 4, 080 01 Prešov, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101365881/2019 zo dňa 5. júna 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/63/2019 zo dňa 19. februára 2020, takto

### **r o z h o d o l :**

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

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

### **O d ô v o d n e n i e**

I.  
Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Správca dane (Daňový úrad Žilina) vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015, o výsledku ktorej vyhotovil protokol č. 100127806/2017 zo dňa 20.01.2017. Spoločnosť SAND SK, s.r.o. (žalobkyňa) si uplatnila odpočítanie dane z dodávateľských faktúr č. 201501105 zo dňa 30.11.2015 na sumu celkom 186.475,20 Eur, z toho 20% DPH v sume 31.079,20 Eur za stavebné práce, zásobovanie vodou, odkanalizovanie a čistenie odpadových vôd a č. 201501106 zo dňa 30.11.2015 na sumu celkom 59.157,89 Eur, z toho 20% DPH v sume 9.859,65 Eur za stavebné práce na akcii: R2 Pstruša - Kriváň, vystavené dodávateľom MONTAVaN, s.r.o., Zámocká 3, Bratislava, ktorá dňa 14.4.2016 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť Central sport s.r.o., Betliarska 12, 851 07 Bratislava, ktorá dňa 20.12.2016 zanikla v dôsledku zlúčenia a jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť AXELEN, s.r.o., Betliarska 12, 851 07 Bratislava. Správca dane (Daňový úrad Žilina, pobočka Martin) rozhodnutím zo dňa 21. 2.2019 č. 00489705/2019 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) určil daňovému subjektu (žalobkyni) rozdiel dane v sume 40.938,85 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015, nepriznal nadmerný odpočet za zdaňovacie obdobie november 2015 v sume 36.356,45 Eur a vyrubil daň v sume 19.802,05 Eur.

2. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podala žalobkyňa odvolanie, pretože ho považovala za nezákonné. Žalovaný (Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) odvolaniu žalobkyne nevyhovelo a rozhodnutím č. 101365881/2019 zo dňa 05.06.2019 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutiu daňového úradu potvrdil. Druhostupňové rozhodnutie žalovaného bolo žalobkyni doručené 14.6.2019. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že postup správcu dane bol správny, keď neuznal oprávnenosť odpočítanej dane z fakturovaných prác z dôvodu porušenia podmienky pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“) v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, pretože nebolo preukázané, že predmet fakturácie bol realizovaný deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou MONTAVaN, s.r.o.. V žalovanom prípade išlo o realizáciu dvoch stavebných zákaziek - stavebné práce na realizácii protihlukovej bariéry R2 Pstruša - Kriváň za stavebné práce: zásobovanie vodou, odkanalizovanie a čistenie odpadových vôd v okrese Bytča. Odberateľom stavebných prác žalobkyne bola spoločnosť Stavebná mechanizácia, s.r.o., Žilina a dodávateľom žalobcu bola spoločnosť MONTAVaN, s.r.o., ktorá zanikla ex offo dobrovoľným výmazom dňa 14.04.2016 a bola zlúčená so spoločnosťou Central sport s.r.o., Bratislava.

3. Proti rozhodnutiu žalovaného zo dňa 5.6.2019 podala žalobkyňa žalobu z dôvodu, že rozhodnutie žalovaného je v rozpore so zákonom č. 563/2009 Z. z. o správe daní (Daňový poriadok) v znení neskorších predpisov a zákonom o DPH v platnom znení. Žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobkyňu na jej právach v intenciách ustanovenia § 178 ods. 1 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku.

## II.

Konanie na krajskom súde

4. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

5. V odôvodnení krajský súd uviedol, že žalobkyňa v správnej žalobe namietala, že správca dane a následne žalovaný nedostatočne zistili skutkový stav veci tým, že nevykonali navrhnuté dôkazy vo forme dožiadania investorov stavieb Severoslovenské vodárne a kanalizácie, a.s. a Národnú diaľničnú spoločnosť, a.s., ohľadom verifikácie uskutočnenia sporných stavebných prác. Napadnuté rozhodnutie tak podľa žalobkyne vykazuje znaky nepreskúmateľnosti rozhodnutia z dôvodu nedostatočne zisteného skutkového stavu daňovej veci a nekvalifikovaného odôvodnenia rozhodnutia. S uvedenou námietkou sa krajský súd nestotožnil a uviedol, že dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, 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 nárok si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

6. K žiadosti o verifikáciu uskutočnenia sporných stavebných prác krajský súd uviedol, že správca dane nespochybnil vykonanie prác uvedených na faktúrach, ale spochybnil ich vykonanie dodávateľom uvedeným na predmetných faktúrach, t. j. spoločnosťou MONTAVaN, s.r.o.. Preverenie reálnosti prác u investorov, resp. vykonanie znaleckého posudku nie je dôkaz, ktorý by preukázal, kto reálne práce vykonal. Podmienkou pre priznanie nároku na odpočet DPH nie je skutočnosť, či žalobkyňa ako odberateľka služieb tieto v cene obsahujúcej aj DPH zaplatila, ale musí byť jednoznačným spôsobom preukázané, že s uplatneným právom na odpočet DPH korešponduje vznik daňovej povinnosti u dodávateľa uvedeného na predmetných faktúrach - MONTAVaN, s.r.o..

7. Nevyhnutným predpokladom pre vznik nároku a práva na odpočítanie dane je preukázanie, že doklad má povahu faktu, a teda že služba deklarovaná na faktúre bola skutočne aj dodaná platiteľom uvedeným na faktúre v rozsahu uvedenom na faktúre. Právo na odpočítanie dane vzniká až po splnení podmienok, ktorých splnenie je platiteľ povinný preukázať a za správnosť ktorých zodpovedá. Daňový doklad je z hľadiska uplatnenia práva na odpočítanie použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že údaje v ňom uvedené odrážajú skutočnosť. Preukázanie prijatých služieb od spoločnosti MONTAVaN, s.r.o. len samotnými faktúrami, zmluvami, resp. dokladmi o úhrade nemožno považovať za dôkaz, na základe ktorého si platiteľ dane môže uplatniť právo na odpočítanie DPH. Ak sa reálne plnenie - dodanie služby dodávateľom - spoločnosťou MONTAVaN, s.r.o. nepreukázalo, t. j. k reálnemu dodaniu služby podľa ustanovení zákona o DPH nedošlo platiteľom uvedeným na faktúre, nemohla platiteľovi - dodávateľovi MONTAVaN, s.r.o. vzniknúť v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH ani daňová povinnosť, tejto spoločnosti vznikla len povinnosť na základe § 69 ods. 5 zákona o DPH odviezť daň uvedenú na faktúrach.

8. Dodanie služby, na základe ktorej vznikla daňová povinnosť, je základnou podmienkou uplatnenia práva na odpočítanie dane, čo však v prípade dodávateľa - spoločnosti MONTAVaN, s.r.o. nebolo preukázané. Pre odpočítanie dane je prvoradé preukázanie, že dodávateľovi uvedenom na faktúre vznikla daňová povinnosť, to v danom prípade preukázané nebolo. Až následne sa preveruje, na aký účel bolo prijaté zdaniteľné plnenie použité - v tomto prípade pre odberateľa Stavebná mechanizácia, s.r.o. - čo v predmetnom prípade nebolo spochybnené. Pre možnosť uplatnenia odpočtu DPH však musia byť splnené obe podmienky. Krajský súd v tejto súvislosti poukázal na rozhodovaciu činnosť kasačného súdu (napríklad rozsudok Najvyššieho súdu SR 4Sžf/30/2014 z 10.2.2015, rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.6.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. III ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.2.2011, Rozsudok Najvyššieho súdu 8Sžf/19/2015 ).

9. Žalobkyňa v podanej žalobe ďalej namietala, že správca dane vypočul dňa 12.12.2016 ako svedka U.. X. Š., konateľ a spoločnosti Stavebná mechanizácia, s.r.o. Žilina, avšak žalobkyňu na plánovaný výsluch svedka nepredvolal, čím správca dane porušil ustanovenie § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku; takto získaná svedecká výpoveď bola správcom dane zabezpečená v rozpore so zákonom. Krajský súd vyhodnotil, že skutočnosti zistené správcom dane na ústnom pojednávaní s konateľom spoločnosti Stavebná mechanizácia, s.r.o. potvrdili reálnosť stavebných prác a nemali negatívny dopad na výsledok daňovej kontroly. Pochybenie správcu dane (spísanie zápisnice z pojednávania ako svedeckú výpoveď) tak krajský súd považoval za formálne pochybenie správcu dane, ktoré nemá za následok nezákonnosť jeho rozhodnutia.

10. Žalobkyňa namietala aj dĺžku vyrubovacieho konania, ktoré správca dane vykonával 24 mesiacov, čo je dlhšia doba, ako bol výkon samotnej daňovej kontroly, čím bol podľa žalobkyne prekročený maximálne prípustný limit dĺžky vyrubovacieho konania. Tento postup žalobkyňa považuje za flagrantné porušenie ústavou garantovaného práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietahov v zmysle čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky, ako aj porušenie princípu právnej istoty. Krajský súd v odôvodnení rozsudku vyhodnotil túto námietku žalobkyne ako účelovú a samotnú dĺžku vyrubovacieho konania pripísal konaniu žalobkyne, „žalobca sám, resp. jeho splnomocnený zástupca

svojím konaním (opakovanými žiadosťami o výsluch Z. S. a U.. G. a to aj formou MVI, ktorých sa nakoniec ani nezúčastňoval, napriek doručeniu predvolania na výsluch), teda svojou nespôľupracou (neposkytnutím súčinnosti) predlžoval prerušenie vyrubovacieho konania“. Z tohto dôvodu mal krajský súd za to, že správca dane vykonával dokazovanie počas prerušenia konania nevyhnutný čas (s cieľom doplniť dokazovanie na preukázanie skutočností požadovaných podnetmi žalobkyne), pričom rozhodnutie vydal do 15 dní odo dňa spisovania poslednej zápisnice s kontrolovaným daňovým subjektom (žalobkyňou).

11. O nároku na náhradu trov konania rozhodol krajský súd podľa § 167 ods. 1 S.s.p. a contrario tak, že žalobkyňu náhradu trov konania nepriznal, pretože v konaní úspešná nebola. Rovnako náhradu trov konania nepriznal ani žalovanému v zmysle § 168 SSP a contrario, pretože neboli splnené podmienky na túto náhradu (výnimočnosť situácie).

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

12. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p. a kasačnému súdu navrhla, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie.

13. Sťažovateľka kasačnú sťažnosť odôvodnila nasledovnými sťažnostnými bodmi, obdobnými s námietkami uvedenými v podanej žalobe:

- vyrubovacie konanie vykonával správca dane v trvaní 24 mesiacov, čím došlo k porušeniu sťažovateľkinho ústavou garantovaného práva na prerokovanie veci bez zbytočných prietáhov v zmysle čl. 48 ods. 2 Ústavy Slovenskej republiky a princípu právnej istoty. K posúdeniu krajského súdu o účelovosti tejto námietky a dôvodu, prečo správca dane nemohol ukončiť vyrubovacie konanie v lehote troch mesiacov sťažovateľka uviedla, že krajský súd tým suploval argumentáciu žalovaného. Zároveň dodala, že samotná skutočnosť, že splnomocnený zástupca daňového subjektu opakovane žiadal o výsluch svedka neodôvodňuje dĺžku vyrubovacieho konania a zdôraznila, že nie je možné tolerovať zmeškanie 3 - mesačnej lehoty, ktorá je lehotou zákonnou, zakotvenou v Daňovom poriadku. Postupom správcu dane došlo k porušeniu § 68 ods. 3 daňového poriadku;

- sťažovateľka nebola upovedomená zo strany správcu dane o výsluchu svedka U.. X. Š., záver krajského súdu, že išlo o formálne pochybenie správcu dane, ktoré nemá vplyv na zákonnosť rozhodnutia, považuje sťažovateľka za bagatelizovanie procesnej chyby aj tým, že sťažovateľka sa nezúčastnila na inom výsluchu svedka pred Finančným úradom pre Stredočeský kraj, územné pracovisko v Kladne, aj keď o výsluchu bola riadne upovedomená. Sťažovateľka zdôrazňuje že ide o právo daňového subjektu, nie jeho povinnosť, ktorého sa sťažovateľka rozhodla nezúčastniť z dôvodu procesnej ekonomie. Výsluch svedka, o ktorom však upovedomená nebola, považuje za dôkaz vykonaný správcou dane v rozpore so zákonom;

- sťažovateľka namieta alibistický prístup správcu dane v daňovom konaní, ktorý sa rozhodol neakceptovať návrhy zo strany daňového subjektu na vykonanie dokazovania vo forme verifikácie stavebných prác u investorov v stavebných spoločnostiach Severoslovenské vodárne a kanalizácie, a.s., a Národná diaľničná spoločnosť. Daňový úrad podľa sťažovateľky nespochybnil uskutočnenie zdanieľného plnenia, ale na druhej strane zamietol návrh na vykonanie dôkazu vo forme prizvania súdneho znalca do daňového konania a vypracovania znaleckého posudku súdnym znalcom z odboru oceňovania nehnuteľnosti, čím spôsobil nepreskúmateľnosť rozhodnutia pre nedostatok dôkazov a nedostatočne zistený skutkový stav veci, preskúmané rozhodnutie preto nespĺňa náležitosti rozhodnutia podľa § 63 ods. 5 Daňového poriadku. Sťažovateľka poukazuje na tri procesné chyby správcu dane, ktoré nie je možné vnímať izolovane, ale ich reťazenie má podľa sťažovateľky takú právnu silu a relevanciu, že majú za následok nezákonnosť preskúmaného rozhodnutia.

14. Žalovaný sa ku podanej kasačnej v lehote nevyjadril.

#### IV.

##### Právny názor Najvyššieho súdu

15. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 24. februára 2022 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

16. 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.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. 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.

21. 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.

22. 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 zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

23. Podľa § 45 ods. 1 písm. e) Daňového poriadku daňový subjekt, u ktorého sa vykonáva daňová kontrola, má vo vzťahu k zamestnancovi správcu dane právo klásť svedkom a znalcom otázku pri ústnom pojednávaní.

24. Podľa § 63 ods. 2 Daňového poriadku rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak.

25. Podľa § 63 ods. 3 písm. d) Daňového poriadku ak tento zákon alebo osobitné predpisy neustanovujú inak, rozhodnutie musí obsahovať výrok, ktorý obsahuje údaje podľa písmena c), rozhodnutie vo veci s uvedením ustanovenia právneho predpisu, podľa ktorého sa rozhodovalo, lehotu plnenia, ak sa ukladá povinnosť plniť, rozhodnutie o náhrade nákladov správy daní podľa § 12, a ak ide o peňažné plnenie, aj sumu a číslo účtu príslušnej banky, na ktorý má byť suma zaplatená.

26. Podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku, ak daňový subjekt predloží pripomienky a dôkazy v lehote určenej správcom dane vo výzve podľa § 46 ods. 8 a § 49 ods. 1, dohodne so správcom dane deň prerokovania pripomienok a dôkazov ním predložených; ak sa nedohodnú, určí deň ich prerokovania správca dane. Ak sa daňový subjekt nemôže zúčastniť na prerokovaní, je povinný určiť si na tento účel zástupcu. Správca dane na základe písomného vyjadrenia daňového subjektu a ním predložených dôkazov vykoná dokazovanie alebo miestne zisťovanie. Ak sa daňový subjekt alebo jeho zástupca nezúčastní na prerokovaní pripomienok a dôkazov ním predložených, správca dane spíše o tejto skutočnosti úradný záznam. Správca dane vydá rozhodnutie do troch mesiacov od uplynutia lehoty určenej vo výzve podľa prvej vety. Ak vzhľadom na mimoriadnu zložitnosť prípadu, iné závažné okolnosti alebo osobitnú povahu prípadu nemožno rozhodnúť ani v lehote troch mesiacov, môže túto lehotu pred jej uplynutím na základe písomného odôvodnenia primerane predĺžiť druhostupňový orgán. Správca dane o predĺžení lehoty upovedomí daňový subjekt.

27. 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.

28. Podľa § 49 ods.1 v nadväznosti na § 19 ods.1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

29. 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 odseku 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.

30. 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.

31. 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.

32. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu, ktorým bol sťažovateľke určený rozdiel dane v sume 40.938,85 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvoinštančného správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä

z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil krajský súd zo zistení uvedených žalovanými správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

33. Účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi 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.

34. 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.

35. 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.

36. 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.

37. 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 vykonávajúcom 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.

38. 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 vyhládávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, č. k. I.ÚS 377/2018-53).

39. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť 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 ustalať 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 realita 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.

40. 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).

41. 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.

42. 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.

43. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky 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.

44. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného 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 sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

45. 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.

46. K námietke sťažovateľky, že správca dane nevykonával navrhované dôkazy vo forme verifikácie stavebných prác u investorov v stavebných spoločnostiach a vypracovania znaleckého posudku súdnym znalcom z odboru oceňovania nehnuteľností, kasačný súd sa stotožnil s posúdením krajského súdu a žalovaného a uvádza, že navrhované dôkazy neboli spôsobilé odstrániť pochybnosti o tom, či spoločnosť MONTAVaN, s.r.o. skutočne vykonala stavebné práce na predmetných stavbách. Správca dane nespochybnil uskutočnenie predmetných prác a znalecký posudok z odboru oceňovania nehnuteľností, ktorý by aj preukázal zhodu výšky ceny vykonaných prác so sumou uvedenou na faktúre nie je možno považovať za taký dôkaz, ktorý by preukázal, že predmetné stavebné práce skutočne vykonala spoločnosť MONTAVaN, s.r.o..

47. K namietanému konaniu správcu dane, ktorým neoboznámil sťažovateľku s výsluchom svedka U.. X. Š., čím ide o dôkazný prostriedok získaný nezákonným spôsobom, kasačný súd uvádza, že zo Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 104455925/2016 z 12.12.2016 vyplýva, že správca dane výpoveďou U.. X. Š. zistil skutočnosti, ktoré potvrdzovali reálnosť stavebných prác. Uvedená svedecká výpoveď preto nemala podstatný vplyv na rozhodnutie správcu dane, ktorým neuznal oprávnenosť nároku na vrátenie nadmerného odpočtu DPH, a preto nie je možné konštatovať, že namietaným postupom správcu dane bola spôsobená ujma na subjektívnych právach sťažovateľky.

48. K námietke sťažovateľky o nedodržaní lehoty na vydanie rozhodnutia vo vyrubovacom konaní podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku a samotnej dĺžke vyrubovacieho konania, kasačný súd uvádza, že Daňový poriadok je procesným predpisom, upravujúcim postupy, pomocou ktorých správcovia daní realizujú úlohy a ciele určené hmotnoprávnymi normami (najmä daňovými zákonmi). Upravuje teda pravidlá postupu správcov dane pri príprave, výkone, resp. uskutočňovaní aktov daňového konania. Nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia možno považovať za procesné pochybenie správcu dane. Z administratívneho spisu je však zrejmé, že správca dane nebol v konaní nečinný, ale dĺžka konania bola odôvodnená povahou vykonaných dôkazov aj správaním sťažovateľky v konaní, ktorá požadovala vypočutie svedka Z. S.D., ako aj prístupom samotného svedka, ktorý sa na základe predvolania pred správcu dane dňa 11.1.2018 nedostavil. Následne správca dane žiadal dňa 30.1.2018 o vypočutie svedka partnera v Českej republike prostredníctvom výmeny informácií v zmysle Nariadenia Rady (EÚ) č. 904/2010 zo 7. októbra 2010 o administratívnej spolupráci a boji proti podvodom v oblasti dane z pridanej hodnoty. Dňa 1.6.2018 správca dane požiadal žalovaného ako nadriadený orgán o urgenciu, nakoľko neevidovali odpoveď od dožiadaného členského štátu. Po odpovedi z Českej republiky bol svedok Z. S. opäť predvolaný pred správcu dane na vypočutie, kam sa však opäť nedostavil a uviedol, že žiada o vypočutie na Daňovom úrade v Bratislave, o čo žiadal aj splnomocnený zástupca sťažovateľky. Na vypočutie na Daňovom úrade Bratislava sa však predvolaný svedok ani splnomocnený zástupca sťažovateľky nedostavili. Všetky tieto okolnosti, vrátane medzinárodného prvku v konaní, mali vplyv na dĺžku vyrubovacieho konania, a uvedené nie je možné pripísať na ťarchu správcu dane, nakoľko ten viedol dokazovanie na základe požiadavky sťažovateľky a v úzkej súčinnosti s ňou. Nedodržanie lehoty na vydanie rozhodnutia podľa § 68 ods. 3 Daňového poriadku však nemá za dôsledok nezákonnosť rozhodnutia. Uvedený právny záver vychádza z

ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napr. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 3Sžf/32/2016 z 18.10.2017). Lehota určená zákonom v ust. § 68 ods. 3 Daňového poriadku je lehotou procesnou, ktorá ma poriadkový charakter, jej nedodržanie nespôsobuje nezákonnosť samotného rozhodnutia a jej prípadné nedodržanie nemá vplyv ani na právnu pozíciu účastníkov konania. Právny význam uvedeného ustanovenia je daný iba v súvislosti s lehotami ovplyvňujúcimi samotnú daňovú povinnosť, a to zánik práva vyrubiť daň a rozdiel dane podľa § 69 Daňového poriadku. Kasačný súd sa nestotožňuje s názorom sťažovateľky, že krajský súd nahrádza odôvodnenie žalovaného, ale uvedené predstavuje právne posúdenie krajského súdu k námietke sťažovateľky predostretej v podanej žalobe, s ktorým sa kasačný súd s poukazom na vyššie uvedené stotožňuje.

49. 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 popísali 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.

50. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že s právnymi námietkami sťažovateľky sa krajský súd v rozhodnutí riadne vysporiadal a nenechal otvorenú žiadnu spornú otázku, riešenie ktorej by zostalo na kasačnom súde, a preto námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil najvyšší správny súd ako bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S. s. p. ako nedôvodnú zamietol.

51. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol Najvyšší správny súd Slovenskej republiky tak, že sťažovateľke, ktorá v tomto konaní nemala úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 167 ods. 1 S. s. p.) a rovnako aj žalovanému nárok na ich náhradu nepriznal v súlade s § 467 ods. 1 S. s. p. a analogicky podľa § 168 S. s. p.

52. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3 : 0.

## **Poučenie :**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.

