

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/53/2021
Identifikačné číslo spisu: 5019200372
Dátum vydania rozhodnutia: 26. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:5019200372.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD. a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Stavoinvest - SK, s.r.o., Krasňany 342, 013 03 Varín, IČO: 36 417 891, právne zastúpený: Burian & partners, s.r.o., Tvrdého 819/1, 010 01 Žilina, IČO: 47 254 483, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 100909442/2019 zo dňa 17.04.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 31S/46/2019-129 zo dňa 24.02.2021, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Účastníkom konania sa 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 administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Žilina (ďalej len „správca dane“) rozhodnutím č. 102650356/2018 zo dňa 20.12.2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2014 v sume 258.156,54 eura a určil rozdiel v sume kladného rozdielu medzi daňovou licenciou a daňou, ktorý možno započítať v nasledujúcich zdaňovacích obdobiach v sume - 402,20 eura na dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014.

2. Správca dane kontrolou zistil, že v účtovných dokladoch žalobcu sú zaúčtované dodávateľské faktúry za stavebné práce - okrem iných - aj od spoločností AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o., ktorými uvedení dodávatelia fakturovali žalobcovi vykonanie najmä stavebných prác. Správca dane uviedol, že ku každej z uvedených spoločností uzavrel žalobca zhodne rámcovú zmluvu o dielo zo dňa 15.01.2014, v ktorej za stranu zhotoviteľa nie je v žiadnej z týchto zmlúv uvedené meno zodpovednej osoby a predmet týchto zmlúv je zafinovaný len veľmi

všeobecne: „realizácia stavebno-montážnych prác na stavbách realizovaných objednávateľom v rozsahu podľa požiadaviek a pokynov objednávateľa.“

3. Správca dane ďalej poukázal na to, že vo všetkých štyroch dodávateľských spoločnostiach došlo k viacerým zmenám dôležitých právnych skutočností ešte v roku 2014, resp. 2015 (napr. prevod obchodného podielu na maďarských štátnych občanov, zmena sídla niektorých spoločností, zmena konateľa spoločnosti, ex offio výmaz), preto správca dane sa v záujme objektívneho zistenia všetkých skutočností, potrebných pre správne určenie dane rozhodol vykonať vypočutie svedkov - konateľov uvedených spoločností.

4. K spoločnosti ZA-Global, s.r.o. si žalobca zaúčtoval jednu faktúru (DF2014/283 (2014120001) zo dňa 29.12.2014 - „stavebné a výkopové práce za december 2014 na stavbe D1 - Janovce - Jablonov“ v počte 3330 hod). Správca dane uviedol, že:

- opätovne predvolával konateľku spoločnosti, tá sa na ústne pojednávanie nedostavila,
- spoločnosť bola dňa 21.04.2017 ex offio vymazaná z obchodného registra,
- uvedená faktúra nie je podložená žiadnym súpisom vykonaných prác, spotrebovaného materiálu, preberacím, resp. odovzdávacím protokolom, stavebným denníkom,
- žalobca teda nepreukázal, že naozaj došlo k uskutočneniu stavebných prác tak, ako je uvedené na faktúre.

5. K spoločnosti K-Energo, s.r.o. si žalobca zaúčtoval 7 faktúr spolu v sume 217.428,46 Eura. K spoločnosti AXAL SK, s.r.o. si žalobca zaúčtoval 19 faktúr spolu v sume 295.916,55 Eura. Správca dane uviedol, že:

- jediný konateľ spoločnosti K-Energo, s.r.o. v čase uzatvorenia rámcovej zmluvy - Martin Altus sa vyjadril, že túto nepodpísal, poprel, že sa jedná o jeho podpis a že by jeho spoločnosť so žalobcom spolupracovala,
- konateľ spoločnosti K-Energo, s.r.o. v čase od 07.03.2014 do 02.03.2015 bol Rastislav Kavecký, tento bol jediným spoločníkom tejto spoločnosti od 22.03.2014 do 28.11.2014 a spoločnosť bola následne prevedená na maďarského občana,
- p. Kavecký bol v rozhodnom čase (12.04.2012 - 09.09.2013) konateľom spoločnosti AXAL SK, s.r.o., jediným spoločníkom uvedenej spoločnosti od 10.09.2013 bol maďarský občan István Sándor Tóth, ktorý sa zároveň odo dňa 16.06.2014 stal konateľom spoločnosti,
- z výpovede p. Kaveckého podľa správcu dane vyplynulo, že práce na uvedených stavbách fyzicky vlastne nevykonali jeho spoločnosti, ale mali ich subdodávateľsky vykonať iné spoločnosti, na ktorých názvy si nevie spomenúť.

6. K spoločnosti M-STAV SK, s.r.o. si žalobca zaúčtoval 10 faktúr spolu v sume 641.942,00 Eur. Správca dane uviedol, že:

- p. T., vtedajší konateľ a spoločník previedol obchodný podiel dňa 13.02.2015 na maďarského občana, spoločnosť bola 06.06.2017 ex offio vymazaná,
- z výpovede p. T. podľa správcu dane vyplynulo, že práce na uvedených stavbách fyzicky vlastne nevykonali jeho spoločnosti, ale mali ich subdodávateľsky vykonať iné spoločnosti, na ktorých názvy si nevie spomenúť.

7. Správca dane konštatoval, že:

- nebola preukázaná vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov týkajúcich sa vykonania služieb;
- svedkovia uviedli, že ich spoločnosti na vykonávanie stavieb nemali žiadne potrebné kapacity zamestnancov, mechanizmy, stavebnú techniku, preto dali práce vykonať formou ďalšej subdodávky iným spoločnostiam, ale nevedeli pritom vôbec uviesť názvy subdodávateľov;
- svedkovia nevedeli uviesť ani iné základné údaje, ktoré sú zaužívané v stavebnej praxi napr. kto viedol stavbu, kto vykonával funkciu stavebného dozoru, kto viedol stavebný denník, kde sa nachádza stavebný denník, či boli vypracované preberacie a odovzdávacie protokoly, kto sa zúčastnil odovzdávania a preberania prác;

- svedkovia zhodne tvrdili, že pokyny na stavbe zadávali práve oni spoločnostiam, ktoré mali práce vykonávať, pritom ale nevedeli uviesť, resp. sa nepamätali, či mali k dispozícii projektovú dokumentáciu stavieb;
- pri viacerých faktúrach (jediná faktúra od spoločnosti ZA-Global, 2 zo 7 faktúr od spoločnosti K-Energo, s.r.o., 3 z 10 faktúr od spoločnosti M-STAV SK, s.r.o., 11 z 19 faktúr od spoločnosti AXAL SK, s.r.o.) neboli uvedené žiadne prílohy, súpis vykonaných prác a dodávok (str. 14 a str. 19 a 20 prvostupňového rozhodnutia);
- žalobca predložil jeden stavebný denník - stavby „Rozšírenie vodovodu v obci Kotrčiná Lúčka” - zo zápisov predloženého stavebného denníka je podľa správcu dane zrejmé, že túto stavbu vykonával X. C. a spoločnosť Stavoinvest-SK, s.r.o. O spoločnosti M-STAV SK, s.r.o. v denníku nie je žiadna zmienka;
- čo sa týka rozšírenia vodovodu v obci Kotrčiná Lúčka, viaceré položky, ktoré sú uvedené v prílohe vystavenej faktúry č. 10140011 zo dňa 04.11.2014 od dodávateľa X. C., sa nachádzajú aj v prílohe faktúry č. 2811201402 zo dňa 28.11.2018 od dodávateľa M-STAV SK, s.r.o. Správca dane to vyhodnotil, tak že je viditeľné, že sa jedná len o prevzaté, resp. len odpísané položky z prílohy faktúry od pána X. C.: položky označené na str. 30-33 napadnutého rozhodnutia - z prílohy faktúry od X. C. sa úplne zhodujú s položkami označenými na str. 34-35 napadnutého rozhodnutia - z prílohy faktúry od M-STAV SK, s.r.o. - čo sa týka počtu kusov, montážnych prác a dokonca aj dĺžky potrubia, resp. ochrannej fólie, a to dokonca na desiatinné miesta. Správca dane konštatoval, že spoločnosť M-STAV SK, s.r.o. fakturuje spoločnosti Stavoinvest-SK, s.r.o. tie isté položky, ktoré už vyfakturoval (a dodal), pán X. C.;
- žalobca ani jeho dodávateľia nepredložili stavebné denníky k ostatným stavbám;
- účasť spoločností AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o. na jednotlivých stavbách nikto zo svedkov (napr. zástupcovia spoločností, ktoré pracovali na jednotlivých stavbách, resp. osoby vykonávajúce stavebný dozor na niektorých stavbách) nepotvrdil;
- svedkovia p. T. a p. Kavecký vo svojich výpovediach nevedeli uviesť, aké práce vykonávali, nevedeli uviesť žiadne bližšie podrobnosti o stavebných prácach, ktoré mali viesť a organizovať, resp. na ktorých sa mali zúčastniť, zo skutočností zistených správcou dane nevyplýva, že sa zúčastňovali na odovzdávaní stavieb;
- žalobca dodávateľom AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK fakturované práce nezaplatil, „pričom sa jednalo o čiastky v státisícoch eur“.

8. Žalovaný rozhodnutím číslo: 100909442/2019 zo dňa 17.04.2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil.

9. Žalovaný uviedol, že:

- žalobca na ústnom pojednávaní dňa 19.03.2018 sám uviedol, že nedisponuje súpismi prác pri uvedených faktúrach (špecifikovaných na str. 19 v prvostupňovom rozhodnutí) a ani stavebnými denníkmi okrem jedného;
- je síce pravda, že pracovníci na stavbách sa nemusia navzájom poznať, ale žalobca, prípadne stavbyvedúci, resp. stavebný dozor musia vedieť, aké spoločnosti alebo živnostníci na ich stavbe pracujú - minimálne z dôvodu, že všetci musia prejsť bezpečnostným školením, o čom musí existovať preukázateľný záznam. Uviedol, že žalobca ani jeho dodávateľia neuviedli žiadnu osobu zodpovednú za vykonanie stavebných prác v hodnote spolu niekoľko stoviek tisíc eur, žiadnu zodpovednú osobu pri odovzdávaní týchto prác; neexistujú záznamy, v ktorých by boli uvedené mená zodpovedných osôb a názvy spoločností, ktoré stavbu uskutočňujú;
- k zhodnosti položiek na faktúre od spoločnosti č. 10140011 zo dňa 04.11.2014 od dodávateľa X. C. a faktúry č. 2811201402 zo dňa 28.11.2018 od dodávateľa M-STAV SK, s.r.o. (rozšírenie vodovodu v obci Kotrčiná Lúčka) žalovaný uviedol, že nie je prakticky možné, aby obidva subjekty, ak by aj pracovali nezávisle od seba na tej istej stavbe, použili na centimeter rovnaké množstvo výstražného, vyhľadávacieho vodiča alebo rúrového vedenia u obidvoch zhotoviteľov;
- p. Kavecký nielenže podpísal rámcovú zmluvu v čase, keď ešte nebol konateľom spoločnosti K-Energo, s.r.o., ale p. Kavecký tiež vystavil a podpísal aj faktúru č. DF2014/103 (0730062014) zo dňa 30.06.2014, za pomocné stavebné práce na stavbe Belá Country salón, v sume 18 000,00 EUR, bez DPH v období, keď už nebol konateľom spoločnosti AXAL SK, s.r.o.;

- v zmysle rámcových zmlúv na vykonanie stavebných prác sa poskytla záruka 36 mesiacov od odovzdania diela žalobcovi. Z tohto dôvodu by mal mať podľa žalovaného žalobca eminentný záujem na tom, aby sa - v prípade potreby reklamácie vykonaných prác - mal na koho obrátiť. Preto je nelogické, že sa žalobca uspokojil s takým stavom, keď konatelia spoločností K-Energo, s.r.o., AXAL SK, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o. vo svedeckých výpovediach tvrdia, že práce pre žalobcu vykonali nejaké iné spoločnosti, na názvy ktorých si nevedia spomenúť, pričom svoje obchodné podiely previedli. Uvedené konanie podľa žalovaného nasvedčuje nereálnosti vykonania fakturovaných stavebných prác predmetnými spoločnosťami;

- „Dokazovaním nebolo preukázané, že vyfakturované práce boli vykonané AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o. Predložené faktúry neobsahovali žiadne prílohy, dodacie listy, harmonogramy. Účtovníctvo účtovnej jednotky je preukázateľné, ak všetky účtovné záznamy sú preukázateľné. Z dokazovania uskutočneného správcom dane vyplynulo, že nebolo preukázané reálne dodanie vyfakturovaných prác týmito dodávateľmi.“

10. Krajský súd v Žiline (ďalej aj ako „správny súd“ alebo „krajský súd“) rozsudkom č.k. 31S/46/2019-129 zo dňa 24.02.2021 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ustanovenia § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia.

11. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku konštatoval, že pre rozhodnutie v tejto veci bola kľúčovou právnou úpravou podľa § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani príjmov (ďalej len „zákon č. 595/2003 Z.z.“). Osobitne zdôraznil podmienku preukázateľnosti výdavku - preukázanie reálneho vynaloženia daňového výdavku tak, ako je daňovým subjektom deklarované v daňovom doklade. V rámci daňovej kontroly musí byť podľa krajského súdu preukázané, že plnenie bolo v druhu a rozsahu, ako aj medzi označenými subjektami - tak, ako vyplýva z faktúr alebo z iných daňových dokladov - skutočne realizované, poskytnuté.

12. Krajský súd uviedol, že daňový subjekt vo všeobecnosti nenesie zodpovednosť za konanie svojich obchodných partnerov. Zároveň však správny súd zdôraznil, že daňový subjekt, ktorý pri určení daňovej povinnosti uplatňuje odpočet daňových výdavkov, má povinnosť preukázať existenciu svojho nároku, a teda nesie dôkazné bremeno preukázania splnenia zákonných podmienok pre odpočítanie výdavkov. V pomeroch prejednávanej veci dôkazné bremeno preukázania splnenia týchto zákonných podmienok pre odpočítanie výdavkov vyplývajúcich z predmetných faktúr vystavených označenými štyrmi obchodnými spoločnosťami ako dodávateľmi daňového subjektu niesol žalobca. Z uvedeného správny súd nehodnotil ako relevantnú argumentáciu žalobcu, že mu boli na ťarchu pričítané skutočnosti týkajúce sa jeho dodávateľov. Požiadavka preukázateľnosti daňových výdavkov je spojená s opodstatnenou požiadavkou kladenou na daňový subjekt, že tento má mať záujem na náležitú a dôslednú úpravu vzťahov a získaní dostatočných informácií o svojich obchodných partneroch v miere, ktorá mu umožní ako daňovému subjektu preukázať svoje nároky v rámci daňovej kontroly hodnoverne a spoľahlivo.

13. Dôkazy predložené daňovým subjektom v rámci vykonávanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania, a to konkrétne predmetné faktúry označených štyroch obchodných spoločností, ďalej rámcové zmluvy uzatvorené s týmito obchodnými spoločnosťami a stavebný denník a ďalšie, na ktoré poukazuje žalobca, boli správcom dane a žalovaným správne vyhodnotené ako dôkazy, ktoré neumožňujú skonštatovať záver, podľa ktorého daňový subjekt svoje nároky preukázal. Z faktúr predložených daňovým subjektom a ich príloh ani v rámci vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania neboli podľa správneho súdu zo strany daňového subjektu správcovi dane predložené dôkazy, z ktorých by bolo objektívne zistiteľné, že fakturované stavebné práce boli vykonané označenými dodávateľmi alebo konkrétnymi ich subdodávateľmi.

14. Správny súd poukázal na povahu fakturovaného plnenia, kedy išlo o ťažiskovo stavebné práce - kde bežne subjekty sú na plnení priamo jeho vlastnou realizáciou zúčastnené a disponujú dodacími listami, súpismi vykonaných prác, zápismi z kontrolných dní, odovzdávacích, preberacích protokolov a náležitým a výpovedným (čo do zadokumentovania realizovaného plnenia) vedeniu stavebných

denníkov, predložením ktorých dôkazov alebo označením konkrétnych svojich subdodávateľov, by daňový subjekt spôsobilý hodnoverne a spoľahlivo svoje tvrdenie o vynaložení výdavkov v zmysle predloženej fakturácie preukázať. Správny súd zdôraznil, že žalobca napriek podrobnej výzve na predloženie stavebných denníkov zo dňa 06.02.2018 predložil len jeden týkajúci sa jedinej stavby rozšírenia vodovodu v obci Kotrčiná Lúčka, ktorého sa týkajú len štyri faktúry.

15. Správny súd podotkol, „že skutočnosť existencie súpisu vykonaných prác napríklad k faktúre od dodávateľa K Energo, s.r.o. č. 0728112014 ako aj ďalších súpisov vykonaných prác alebo iných dokladov medzi žalobcom a označenými štyrmi obchodnými spoločnosťami, nie je správne správcom dane hodnotená ako dôkaz preukázateľnosti výdavku, a to pri primárnom zohľadnení skutočnosti, ktorá spoľahlivo z dokazovania vykonaného správcom dane vyplynula, podľa ktorej označené štyri obchodné spoločnosti mali vykonať práce pre žalobcu subdodávateľsky nie vlastnými kapacitami.“ Správny súd uviedol, že ani predložené rámcové zmluvy uzatvorené medzi žalobcom a označenými štyrmi obchodnými spoločnosťami nie je možné vyhodnotiť ako spoľahlivý dôkaz o naplnení požiadavky o preukázateľnosti daňového výdavku žalobcu, nakoľko vo vzťahu k otázke preukázateľnosti konkrétnych výdavkov žalobcu neposkytujú tieto rámcové zmluvy pri vymedzení dohodnutého predmetu plnenia dostatočný podklad pre záver o preukázateľnosti výdavkov, a to ani v spojení s výsledkami ostatných vykonaných dôkazov.

16. Z predložených daňových dokladov záver o preukázateľnosti výdavkov v rozsahu a druhu, ako boli fakturované, podľa správneho súdu nevyplýva, nepreukazuje to ani prípadná úhrada faktúr (v prejednávanej veci nepreukázaná). Správny súd uviedol, že z vykonaného dokazovania správcom dane žalovaným neboli zistené žiadne konkrétne subjekty, ktoré ako subdodávatelia označených štyroch obchodných spoločností mali predmetné fakturované práce reálne vykonať a svedkovia nepotvrdili realizáciu stavebných prác na označených stavbách žiadnou zo štyroch obchodných spoločností. Z dôvodu nezistenia konkrétnych subjektov subdodávateľov prác nebolo možné preveriť ich účtovníctvo.

17. K dôkaznému bremenu správny súd konštatoval, že správca dane nie je povinný preukazovať neexistenciu preukázateľného výdavku, teda negatívnu skutočnosť, pokiaľ daňový subjekt sám preukázateľnosť daňového výdavku spoľahlivo nepreukáže.

18. Krajský súd uzavrel, že len „samotné potvrdenie spolupráce žalobcu ako daňového subjektu s označenými štyrmi obchodnými spoločnosťami ako dodávateľmi a ani samotná skutočnosť existencie plnenia podľa predmetných faktúr (ktorá materiálna existencia plnenia nebola sporná, na základe čoho nemôže obstať ani námietka v bode 12), pri súčasnom ťažiskovom zohľadnení absencie zistenia konkrétnych subjektov subdodávateľov označených štyroch obchodných spoločností (subdodávatelia boli označení len tým, že sa jedná o nejaké firmy z Bratislavy - vyjadrenie bývalých konateľov Kaveckého a T.) sama o sebe, ale ani v spojení so skutočnosťou reálnej - materiálnej existencie samotného výsledku stavebných prác, záver o preukázateľnosti výdavkov nezakladá.“

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

19. Proti napadnutému rozsudku podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP, v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie, alternatívne, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie a prvostupňové rozhodnutie zruší a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie.

20. K dôvodu kasačnej sťažnosti podľa ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP sťažovateľ uviedol, že si svojich obchodných partnerov preveril všetkými dostupnými prostriedkami, nemá však dôvod ani kompetenciu preverovať prostredie dodávateľa (či vedie účtovníctvo, či má zmluvné alebo právne predpoklady dodať plnenie), pričom dôkazné bremeno nemožno vykladať extenzívne na ťarchu daňového subjektu aj vo vzťahu ku skutočnostiam, ktoré sa týkajú iných subjektov. Sťažovateľ mal za

to, že žalobcovi nemožno na jeho úkor pričítať skutočnosti, že jeho dodávatelia previedli svoje podiely na maďarských občanov alebo boli ex offo vymazaní, resp. so správcom dane nekomunikovali. Je toho názoru, že to, ako si uskutočnenie jednotlivých prác ďalej tieto spoločnosti zabezpečili, nepatrí do sféry jeho vplyvu. Pokiaľ správny súd založil svoje závery na základe pochybností o dodávateľoch žalobcu a tieto priznáva na úkor sťažovateľa, postupoval tak podľa sťažovateľa v rozpore s judikatúrou Najvyššieho súdu SR aj judikatúrou Súdneho dvora EÚ.

21. K tvrdeniam správneho súdu o nedostatočnom preukázaní daňových výdavkov sťažovateľ uviedol, že predložil okrem stavebného denníka a faktúr správcovi dane aj Daňové priznanie, Účtovnú závierku, Hlavnú knihu analytickej evidencie a Hlavnú knihu syntetickej evidencie, Pokladničné doklady - výdavkové a viaceré zmluvy. Má za to, že predložil všetky listinné dôkazy, ktoré mal v rámci svojej podnikateľskej činnosti k dispozícii, čím vyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno.

22. Sťažovateľ je toho názoru, že na faktúrach boli dostatočne uvedené informácie, za aké práce a v akej mernej jednotke boli tieto faktúry vystavené. Ďalej sa ohradil voči tomu, že správny súd konštatoval, že predložené rámcové zmluvy (vzhľadom na svoj všeobecný predmet) nepreukazujú daňový výdavok. Sťažovateľ poukázal na to, že zástupcovia jeho odberateľov potvrdili obchodnú spoluprácu s ním, nepotvrdili len pôsobenie žiadneho z predmetných štyroch dodávateľov, čo však je podľa neho logické, pretože jeho odberatelia nemali s jeho dodávateľmi uzatvorený žiaden zmluvný vzťah.

23. Zároveň sťažovateľ poukázal na to, že správny súd výslovne skonštatoval, že „materiálna existencia plnenia nebola sporná“, na druhej strane však dospel k záveru o nepreukázateľnosti daňového výdavku.

24. Sťažovateľ zdôraznil, že dodanie zdaniteľného plnenia potvrdzujú samotní dodávatelia a existencia zdaniteľného plnenia nie je dokonca spochybňovaná ani správcom dane, žalovaným správnym orgánom a ani samotným správnym súdom.

25. Sťažovateľ následne namietať aj odklon od judikatúry kasačného súdu (ust. § 440 ods. 1 písm. g) SSP), konkrétne od rozsudkov Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/17/2015 zo dňa 26.10.2015, sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010, sp. zn. 4Sžf/16/2010 zo dňa 18.11.2010, sp. zn. 5Sžf/49/2010 zo dňa 30.06.2011, sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 07.10.2010, sp. zn. 3Sžf/82/2007 zo dňa 09.10.2008 a od rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 5Afs 131/2004. V tejto súvislosti opätovne poukázal na obdobné závery, ako namietať pri nesprávnom právnom posúdení veci.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich predchádzajúcich stanoviskách, pričom bol toho názoru, že relevantne spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, že nebolo sťažovateľom preukázané, že k realizácii plnenia skutočne došlo, a to práve dodávateľmi uvedenými na faktúre.

27. Žalovaný poukázal na to, že v preskúvanom prípade bolo spornou otázkou dodanie stavebných prác prostredníctvom deklarovaných dodávateľov, avšak nie z dôvodu nedostatkov u dodávateľov a subdodávateľov, ale z dôvodu, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že splnil zákonné podmienky oprávňujúce ho uplatniť si predmetné náklady, keď neposkytol správcovi dane dôkazy týkajúce sa konkrétnych vykonaných prác a dodávok pri jednotlivých stavbách. Uviedol, že pokiaľ pri svojej činnosti nebol daňový subjekt dostatočne precízny a nevedel si evidenciu konkrétnej činnosti, ktorá by korešpondovala s jej účtovaním (fakturované práce, služby, dodávky), tak musí znášať dôsledky neunesenia dôkazného bremena.

III.

Konanie na kasačnom súde

28. Prejednávaná vec bola dňa 02.07.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na

Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S - sp. zn. 10Sžfk/53/2021. S účinnosťou od 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejedávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom technickým prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti Slovenskej republiky pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

29. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 a ods. 2 SSP), jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

IV.

Právne predpisy, právne názory kasačného súdu

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

31. Podľa § 6 ods. 1 SSP, správne sudy v správnom súdnictve preskúmajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

32. Podľa § 24 ods. 1 zákona č. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej ako „Daňový poriadok“), 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.

33. 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.

34. 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.

35. Podľa § 2 písm. i/ zákona č. 595/2003 Z.z. na účely tohto zákona sa rozumie daňovým výdavkom výdavok (náklad) na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený

daňovníkom, zaúčtovaný v účtovníctve 1) daňovníka alebo zaevidovaný v evidencii daňovníka podľa § 6 ods. 11, ak tento zákon neustanovuje inak.

36. Kasačný súd poukazuje na judikatúru, vzťahujúcu sa na daň z príjmov, aplikovateľnú na predmetnú vec: „Základným kritériom pre uznanie výdavkov v zmysle uvedených zákonných ustanovení sú tri podmienky, ktoré musia byť splnené súčasne, a to podmienka vecnosti (výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom), podmienka preukázateľnosti (daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol) a podmienka zaúčtovania (preukázateľný výdavok musí byť zaúčtovaný), na ktoré kritériá musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku, len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne i podmienka preukázateľnosti výdavkov a ich zaúčtovania, potom sa výdavky uznajú za daňový výdavok, ak zákon neustanovuje inak, s poukazom na § 19 ods. 2 - 5, § 20, § 21 zákona č. 595/2003 Z.z.“ (Rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/45/2015 z 26.01.2017).

37. Kasačný súd sa v prvom rade vysporiadal s kasačnou námietkou, ktorú vzniesol sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti sťažovateľa v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) SSP, a to, že správny súd výslovne skonštatoval, že „materiálna existencia plnenia nebola sporná“, na druhej strane však dospel k záveru o nepreukázateľnosti daňového výdavku. Hoci ju sťažovateľ sám subsumoval pod (nesprávne) právne posúdenie veci krajským súdom, podľa názoru kasačného súdu je ju možné subsumovať (aj) pod ustanovenie § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Vlastné znenie predmetného kasačného bodu totiž smeruje k tomu, že krajský súd v rámci rozhodovania vo veci rozhodol rozporne.

38. V zmysle ustálenej rozhodovacej praxe Ústavného súdu Slovenskej republiky je jedným z princípov, ktoré predstavujú súčasť práva na riadny a spravodlivý proces, ako aj pojmu právneho štátu, povinnosť súdov svoje rozhodnutia riadne odôvodniť, v správnom súdnictve s odkazom na ustanovenie § 139 ods. 2 SSP. Z odôvodnenia rozhodnutia správneho súdu potom musí vyplývať vzťah medzi skutkovými zisteniami a úvahami pri hodnotení dôkazov na strane jednej a právnymi závermi na druhej strane. Nepreskúmateľné rozhodnutie tiež nedáva dostatočné záruky pre to, že nebolo vydané v dôsledku ľubovôle a spôsobom porušujúcim ústavne zaručené právo na spravodlivý proces. Správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku, či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania.

39. Na tomto mieste kasačný súd poukazuje na to, že žalobca v správnej žalobe uviedol, že existencia predmetných stavieb nie je sporná, čo potvrdili aj obhliadky na mieste samom, čo predstavovalo námietku, ktorú krajský súd v bode 3 napadnutého rozsudku označil ako námietku v bode 12. Krajský súd následne v bode 9 (str. 20) napadnutého rozsudku uviedol, že len „[...]ani samotná skutočnosť existencie plnenia podľa predmetných faktúr (ktorá materiálna existencia plnenia nebola sporná, na základe čoho nemôže obstať ani námietka v bode 12), pri súčasnom ťažiskovom zohľadnení absencie zistenia konkrétnych subjektov subdodávateľov označených štyroch obchodných spoločností (subdodávatelia boli označení len tým, že sa jedná o nejaké firmy z Bratislavy - vyjadrenie bývalých konateľov Kaveckého a Marušika) sama o sebe, ale ani v spojení so skutočnosťou reálnej - materiálnej existencie samotného výsledku stavebných prác, záver o preukázateľnosti výdavkov nezakladá. [...]“. Z kontextu predmetnej vety je zjavné, že hoci krajský súd nespochybnil existenciu výsledku stavebných prác u odberateľov žalobcu, spochybnil preukázateľnosť výdavkov. Kasačný súd je toho názoru, že z odôvodnenia predmetného rozsudku, ako aj z administratívneho konania jednoznačne vyplýva, že podľa názoru správneho súdu a orgánov verejnej správy podmienka preukázateľnosti nebola zo strany sťažovateľa splnená. Ak zároveň v uvedenom kontexte krajský súd uviedol, že materiálna existencia plnenia nebola sporná, v kontexte predmetnej veci sa javí, že krajský súd použil terminológiu, ktorú použil žalobca v námietke č. 12 v správnej žalobe. Z napadnutého rozsudku ako celku však ako nosná argumentácia je zrejmé spochybnenie preukázateľnosti predmetných výdavkov. Formuláciu v jednej vete predmetného rozsudku, (zohľadniac kontext žalobnej námietky na ktorú správny súd reagoval), ktorú je možné vykladať v rozpore so zvyškom argumentácie krajského súdu,

kasačný súd nepovažuje za tak zásadnú, že by z uvedeného vyplývalo porušenie 440 ods. 1 písm. g), resp. písm. f) SSP. Kasačný súd teda po preskúmaní obsahu, štruktúry a logických nadväzností vyhodnotenia jednotlivých skutkových dôvodov v napadnutom rozsudku dospel k záveru, že správny súd postupoval v intenciách ust. § 139 ods. 2 SSP.

40. Sťažovateľ v súvislosti s právnym posúdením veci v kasačnej sťažnosti namietal vo všeobecnosti, že jednotlivé daňové výdavky dostatočne preukázal, osobitne poukázal na to: (i) že mu nemožno na ťarchu pričítať skutočnosti na strane jeho dodávateľov, (ii) že predložil všetky doklady, ktoré mal k dispozícii, čím mal vyčerpať svoje dôkazné bremeno, (iii) že rámcové zmluvy a faktúry sú dostatočne špecifikované, (iv) že výpovede zástupcov odberateľov nemožno vykladať v jeho neprospech.

41. Krajský súd aj žalovaný poukázali na nenaplnenie podmienky preukázateľnosti plnení deklarovaných v predmetných faktúrach vystavených spoločnosťami AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o.

42. Kasačný súd považuje za potrebné uviesť, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Keďže ide o fiskálne 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. Najvyšší správny súd v prvom rade poukazuje na to, že pokiaľ má byť určitá obchodná transakcia uznaná ako výdavok v zmysle zákona o dani z príjmov, musí byť podľa citovaných ustanovení takýto výdavok dostatočne preukázaný. Splnenie zákonných podmienok nie je, samozrejme, viazané len na ich formálne preukázanie, ale podstatné je, aby formálne deklarované úkony mali svoj reálny a preukázateľný skutkový základ. Dôvodom neuznania výdavkov uplatnených sťažovateľom v prejednávanej veci bola práve skutočnosť, že správca dane spochybnil dodanie služieb uvedených na faktúrach a sťažovateľ svoje tvrdenia nepreukázal.

43. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 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 aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokým sa bez pochyb nepreukážu 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 úvahe, aké dôkazy vykoná, 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.

44. Vierohodnosť dokladov (faktúr) predložených sťažovateľom bola v konaní spochybnená výsledkami rozsiahleho dokazovania vykonaného správcom dane, na základe ktorého správca dane nadobudol oprávnené pochybnosti o oprávnenosti uplatnenia faktúr vystavených spoločnosťami AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o. do daňových výdavkov (nákladov).

45. Sťažovateľ namietal, že správcovi dane predložil jeden stavebný denník, faktúry, Daňové priznanie, Účtovnú závierku, Hlavnú knihu analytickej evidencie a Hlavnú knihu syntetickej evidencie, Pokladničné doklady - výdavkové a viaceré zmluvy.

46. V tejto súvislosti je nutné poukázať najmä na to, že predmetné doklady neboli spochybnené len na základe skutočností na strane dodávateľov sťažovateľa, tak, ako to tvrdí v kasačnej sťažnosti. Kasačný

súd upriamuje pozornosť na okolnosti vyplývajúce z vykonania dokazovania správcom dane, ktoré vo svojom súhrne dostatočne spochybňujú preukázateľnosť predmetných daňových výdavkov.

47. Správny súd podľa kasačného súdu správne poukázal na povahu fakturovaného plnenia, kedy išlo o ťažiskovo stavebné práce, kde bežne subjekty sú na plnení priamo jeho vlastnou realizáciou zúčastnené a disponujú dodacími listami, súpismi vykonaných prác, zápismi z kontrolných dní, odovzdávacích, preberacích protokolov a stavebnými denníkmi. Rovnako správne poukázal na to, že v predmetnej veci neboli označení ani konkrétni subdodávateľi, ktorí mali predmetné práce vykonávať.

48. Ako uviedol správny súd, sťažovateľ napriek podrobnej výzve na predloženie stavebných denníkov zo dňa 06.02.2018 predložil len jeden týkajúci sa jedinej stavby - rozšírenia vodovodu v obci Kotrčiná Lúčka. K uvedenému kasačný súd zdôrazňuje, že v zmysle prvostupňového rozhodnutia (a toto sťažovateľ ani nerozporoval) v zápisoch tohto jediného predloženého stavebného denníka nevyplýva zmienka o spoločnosti M-STAV SK, s.r.o. V predmetnom kontexte sa ako relevantná javí zhodnosť na faktúre od spoločnosti č. 10140011 zo dňa 04.11.2014 od dodávateľa X. C. a faktúry č. 2811201402 zo dňa 28.11.2018 od dodávateľa M-STAV SK, s.r.o. (rozšírenie vodovodu v obci Kotrčiná Lúčka), ktorú správca dane a žalovaný hodnotili aj v kontexte výpovedí svedka X. C. a konateľa spoločnosti M-STAV SK, s.r.o. p. Matušíka.

49. Z administratívneho spisu tiež vyplýva, že značná časť z dotknutých dodávateľských faktúr (špecifikovaných na str. 14, 19 a 20 prvostupňového rozhodnutia) neobsahovala súpisy vykonaných prác, pričom sťažovateľ v daňovom ani vyrubovacom konaní súpis vykonaných prác k predmetným faktúram nepredložil. Kasačný súd sa stotožňuje s názorom vyplývajúcim z preskúmaných rozhodnutí, že popis na predmetných faktúrach dostatočne nešpecifikuje deklarované plnenia [napr. DF2014/234 (1311201401) zo dňa 13.11.2014 - „stavebné práce na stavbe: Tlmače-rekonštrukcia teplovodu“ stavebné práce v množstve 1.916 hod., DF2014/279 (1230122014) zo dňa 31.12.2014 - „výkopové práce a pokládky telekomunikačných káblov na stavbe: Hubová - Ivachnová“ v množstve 2.900 hod., DF2014/103 (0730062014) zo dňa 30.06.2014 - „pomocné stavebné práce na stavbe Belá Country salon“ v množstve 3.600 hod., DF2014/130 (3107201401), zo dňa 31.07.2014 - „stavebné práce na stavbe: Penzion - Country club Belá-novostavba, prestavba, prístavba. Objekt - SO 18-08.01 ihriská, tenisová hala“ stavebné práce v množstve 1, DF2014/008 (0130012014) zo dňa 30.01.2014 - „stavebné práce na stavbe D1 Janovce Jablonov“ stavebné práce v množstve 3.100 hod.]. Nad rámec uvedeného kasačný súd na základe predloženého administratívneho spisu dodáva, že pri faktúre DF2014/281 (1130122014) zo dňa 30.12.2014 - „práce v Považskom Chlmci v areáli firmy Stavoinvest-SK“, množstvo: 2.272 hod. neboli špecifikované ani len druhy prác.

50. K námietkam ohľadom hodnotenia dôkazov správcom dane a žalobcom kasačný súd poukazuje na to, že dôkazné bremeno je primárne na sťažovateľovi. Tento však neprodukoval relevantné dôkazy, ktoré by existenciu daňových výdavkov preukazovali. Rovnako je v tejto súvislosti nutné poukázať na výpovede svedkov, ktorých správca dane vypočul v značnom počte, a ktorí neodstránili pochybnosti správcu dane vyplývajúce z ostatných zaobstaraných dôkazov. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že výpovede zástupcov jeho odberateľov nemožno vykladať v jeho neprospech, z predmetného administratívneho konania a preskúmaných rozhodnutí je zrejmé, že k vykonaniu týchto dôkazov pristúpil správca dane po tom, čo kvalifikovane spochybnil dôkazné bremeno na strane sťažovateľa. Na návrh sťažovateľa následne vypočul zástupcov spoločností, ktorí pracovali na jednotlivých stavbách a osoby, ktoré vykonávali stavebný dozor na jednotlivých stavbách, avšak ani tieto výpovede predmetné daňové výdavky nepreukázali. Kasačný súd sa tiež stotožňuje s konštatovaním krajského súdu a orgánmi verejnej správy, že ani predložené rámcové zmluvy, najmä vzhľadom na ich všeobecný predmet a ďalšie okolnosti, na ktoré poukázal správca dane v prvostupňovom rozhodnutí, nepreukazujú vynaloženie uvedených daňových výdavkov. Bolo na sťažovateľovi, aby pochybnosti správcu dane odstránil, čím by uniesol svoje dôkazné bremeno, na čo mu správca dane vytvoril dostatočný priestor.

51. Sťažovateľ bol sám zodpovedný za dokumentovanie svojej obchodnej činnosti, z ktorej mu vyplývajú povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Ak je ako daňový subjekt v tomto smere nedôsledný,

musí potom znášať následky v podobe dôkaznej núdze v prípadnom daňovom konaní. Uvedené platí o to viac v prípade značného rozsahu a rozmanitosti prác a ich fakturovanú cenu spoločnosťami AXAL SK, s.r.o., K-Energo, s.r.o., ZA-Global, s.r.o. a M-STAV SK, s.r.o., kvôli čomu bolo v záujme sťažovateľa viesť podrobnú evidenciu, napríklad aj prostredníctvom stavebného denníka, čo však neučinil, čím sa dostal do dôkaznej núdze.

52. K námietke sťažovateľa ohľadom odklonu krajského súdu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačný súd uvádza, že v tejto časti sťažovateľ jednoznačne nešpecifikoval, v čom konkrétne sa mal správny súd od citovaných rozhodnutí odchyliť, len odkázal na dôvody, ktoré subsumoval pod nesprávne právne posúdenie veci v predchádzajúcej časti kasačnej sťažnosti. Kasačný súd pritom nemá v predmetných rozhodnutiach sám vyhľadávať konkrétne kasačné námietky. Najvyšší správny súd sa s námietkami týkajúcimi sa právneho posúdenia veci krajským súdom vysporiadal vyššie v tomto rozsudku. K namietanému rozporu s judikatúrou Súdneho dvora EÚ kasačný súd navyše zdôrazňuje, že predmetom tejto veci je priama vnútroštátna daň. Kasačný súd tento žalobný dôvod vyhodnotil ako nedôvodný.

53. Akokoľvek napáda sťažovateľ nezákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, z materiálneho hľadiska považuje kasačný súd skutkové okolnosti veci za riadne ustálené a z právneho hľadiska za riadne vyhodnotené. Aj keby sa odhliadlo od skutočnosti, že deklarované plnenia mali vykonávať prevažne neoznačení a nešpecifikovaní subdodávatelia, nemení to hmotno-právny stav, kedy tieto náklady neboli riadne preukázané zo strany sťažovateľa.

54. Vychádzajúc z uvedeného a vzhľadom na to, že vznesené kasačné námietky neboli spôsobilé na zrušenie napadnutého rozsudku krajského súdu, Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný, kasačnú sťažnosť v zmysle § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

55. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdneho spisu nenastali, preto kasačný súd účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

56. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0 (§ 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.

