

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/54/2021
Identifikačné číslo spisu: 8018200533
Dátum vydania rozhodnutia: 24. mája 2022
Meno a priezvisko: JUDr. Zuzana Mališová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200533.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Zuzany Mališovej a členov senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., so sídlom Štefánikova 492/38, 053 04 Spišské Podhradie, IČO: 44 789 815, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Marcel Mašan s.r.o., so sídlom Školská 257, 059 91 Veľký Slavkov, adresa pracoviska: Hviezdoslavova 2, 058 01 Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101186461/2018 zo dňa 18.06.2018, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/79/2018-170 zo dňa 24.09.2019, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101186461/2018 zo dňa 18.06.2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100454076/2018 zo dňa 27.02.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 6 029,12 eura na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015.

2. Krajský súd rozsudok právne odôvodnil podľa § 19 ods. 1, 2, § 49 ods. 1, 2 písm. a/, § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, § 3 ods. 3, 6, § 24 ods. 1, 2, 4, § 63 ods. 5 Daňového poriadku, § 2 ods. 1, 2 a § 190 SSP.

3. Správny súd sa v plnom rozsahu stotožnil so závermi daňových orgánov, pričom pri preukázaní oprávnenia v súvislosti s uplatnením práva na odpočítanie dane na základe prijatých faktúr od spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. dospel k rovnakému záveru ako daňové orgány s poukazom na tú skutočnosť, že tak z obsahu administratívneho spisu, ako aj súdneho spisu mal preukázané, že žalobné námietky žalobcu, ktorými argumentoval, neboli dostatočné. Tvrdenia žalobcu, že riadne zargumentoval predložené faktúry od danej spoločnosti, a to účtovnou evidenciou, odborným vyjadrením znalkyne pod č. 33/2017, ako aj dokladmi, ktoré predložil na základe výzvy správcu dane, ani správny súd nepresvedčili o reálnom vykonaní uvedených prác a dodaní tovarov deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou. Z predložených dokladov nevyplývalo, že uvedené práce a dodané tovary zo strany spoločnosti tak, ako je to uvedené vo faktúrach za november 2014 (správne za júl 2015, pozn. kasačného súdu), vykonané boli. Z týchto dokladov nevyplývala ani tá skutočnosť, že tieto práce a dodanie tovaru vykonala práve spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. Správny súd dospel bezpochyby k záveru, že žalobca okrem faktúr nepredložil žiadne iné dokumenty, ktorými by preukázal reálne uskutočnenie dodávok tak, ako ich deklaruje vo faktúrach od spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. za sporné zdaňovacie obdobie. Dôkazmi, ktorými argumentoval samotný správca dane, ako aj žalovaný vo svojom rozhodnutí, a to konkrétne preverovania, či deklarované obchody boli reálne uskutočnené, miestnym zisťovaním, nahliadnutím do spisov iných daňových subjektov, ako aj samotnými výpoveďami konateľa spoločnosti žalobcu, ako aj svedka M.. A., bol preukázaný pravý opak.

4. Krajský súd uviedol, že námietka žalobcu, že pri hodnotení skutkového stavu správcu dane a žalovaný nepostupovali v súlade s ustanovením § 24 Daňového poriadku nebola dôvodná, pretože správca dane v záujme dostatočného zistenia skutkového stavu veci vykonal rozsiahle dokazovanie na objasnenie uskutočňovania obchodov s danou spoločnosťou, ktorá bola deklarovaná ako dodávateľ na preverovaných faktúrach. Dôkazy získané z iných daňových kontrol boli použité v súlade so zákonom a vzhľadom na to, že sa obchody uskutočňovali výlučne medzi žalobcom a dodávateľom správcu dane dostatočným spôsobom preukázal a z predložených dôkazov správne vyhodnotil logický postup, z ktorého vychádzal pri závere, že žalobca pochybnosti správcu dane nevyvrátil žiadnymi relevantnými dôkazmi, na ktorých predloženie bol vyzvaný.

5. Počas celej daňovej kontroly podľa názoru správneho súdu žalobca vystupoval pasívne, nevyjadroval sa ku žiadnym predloženým pripomienkam, nebol prítomný na výsluchu svedka, nereagoval na výzvy správcu dane, ani sa nezúčastňoval miestnych zistení, nepredložil všetky písomnosti na základe výzvy správcu dane. Až na základe predloženého plnomocenstva zo strany právneho zástupcu M.. O. reagoval predložením účtovnej evidencie, predložením odborného vyjadrenia, ktoré doklady však v žiadnom prípade nepreukázali, že k deklaroványm obchodom na základe predložených faktúr zo strany danej spoločnosti skutočne došlo. Preto aj správny súd bol toho názoru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno s poukazom na príslušné ustanovenie § 24 Daňového poriadku.

6. Podľa názoru správneho súdu bolo potrebné, aby sám žalobca preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosahovanie účelu svojej hospodárskej činnosti, aby zabránil tomu, že sa ocitne v tzv. kolotoči fiktívne zdanieľných plnení, zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality vyplývajúcej zo zákona o dani z pridanej hodnoty. V danom prípade tiež nepostačovala iba kontrola na webovej stránke, či spoločnosť funguje.

7. Ako konateľ vôbec nevedel, kto za spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. má konať. On sám jednal, osobne komunikoval s osobou M.. A., ktorého splnomocnenie zastupovať túto spoločnosť bolo falošné, bola to iba kópia generálnej plnej moci, pričom faktúry za tovar a služby vyplácal v hotovosti. Preto je to viac ako nepravdepodobné, aby si skutočnosti ohľadom samotných obchodov nepamätal. Avšak pri konaní so splnomocneným zástupcom spoločnosti bolo jeho povinnosťou ako konateľa odberateľa vzťah splnomocneného zástupcu spoločnosti preveriť. Označený živnostník W.. T. vo svojej výpovedi bezpochyby potvrdil iba to, že pozná M.. A., pre ktorého na základe dohody za hotové

vykonával týždeň rôzne pomocné práce na PD Remeniny. V roku 2014 nebol živnostníkom, pretože bol nezamestnaný. Z uvedeného vyplýva, že práce v prospech spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. nevykonával a tieto následne nemohla spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. fakturovať žalobcovi v novembri 2014.

8. Pokiaľ žalobca argumentoval, že tovary, stroje, poskytnuté služby sa nachádzajú u neho, že ich má riadne zaevidované v účtovnej evidencii, správny súd existenciu tohto majetku a stavebných prác vykonaných u žalobcu nepopieral, avšak popieral to, že by žalobca dostatočným spôsobom preukázal, že uvedený tovar dodala a stavebné práce vykonala spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. Za žalobcu bol jediným konateľom pán G. a keď si nevie spomenúť na skutočnosti ohľadom deklarovaných obchodov, tak verifikovanie obsahu týchto faktúr je viac ako otázne.

9. Správny súd ďalej zdôraznil aj tú skutočnosť, že konateľ žalobcu sám osobne preberal vykonané práce, pričom nebol vedený stavebný denník a o odovzdaní prác neexistujú písomné dôkazy. Takisto súd poukázal na to, že uzatvorená zmluva, ani objednávky medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou dodanie týchto tovarov a vykonaných prác nepotvrdila.

10. Konanie M.. A. na základe falošných plných mocí za spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. na základe rozsiahleho dokazovania správcom dane bolo spochybnené v celom rozsahu. Táto osoba vystupovala okrem PreShov H+R, s.r.o. aj za spoločnosti STANEX Trade, s.r.o. a LUPTY s.r.o. takisto na základe falošných plných mocí. Konateľ žalobcu O.. G. jednal s osobou M.. A. na základe fotokópie generálnej plnej moci, ktorú si konateľ žalobcu nepreveral. Konateľ žalobcu potvrdil, že s uvedenou osobou uzatvoril Zmluvu o dielo zo dňa 04.07.2014, pričom nevedel uviesť, kto ho oslovil v súvislosti so spoluprácou s touto spoločnosťou. Stavebné práce na Železničnom riadku preberal osobne konateľ žalobcu, pričom takisto nebol vedený stavebný denník, iné doklady pri preberaní prác neboli odovzdávané. Práce a faktúry boli odovzdávané osobne p. G. pánom A., o čom neexistujú písomné doklady.

11. Vypočutia M.. A. sa žalobca nezúčastnil napriek upovedomeniu o vypočutí svedka. M.. A. uviedol, že disponoval generálnou plnou mocou za spoločnosť, pričom konateľka poprela, aby takúto plnú moc osobe M.. A. udelila, splnomocnila ho iba na prevod časti spoločnosti. Svedok uviedol, že na spoločnosť žalobcu sa kontaktoval cez známeho, obchody uzatvárali telefonicky, na základe zmluvy a objednávok. Práce za spoločnosť vykonávali živnostníci, napr. W.. T. z T.. Výkon prác týmto živnostníkom pritom potvrdený nebol, nakoľko osoba W.. T. bol v tomto čase nezamestnaný. Potvrdil, že pre p. A. pracoval asi týždeň na PD Remeniny na dohodu.

12. Na základe týchto skutočností správca dane správne konštatoval, že žalobca porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. a § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ tohto zákona, pretože si odpočítal daň v zdaňovacom období júl 2015 za dodanie služieb a tovaru daňovým subjektom PreShov H+R, s.r.o. v rozpore s uvedenými ustanoveniami, pretože k dodaniu tak, ako bolo deklarovane v predložených faktúrach zo strany tejto spoločnosti nedošlo. Z uvedeného dôvodu krajský súd žalobu zamietol.

13. O náhrade trov konania súd rozhodol s poukazom na ustanovenie § 167 SSP a žalobcovi ako neúspešnému v tomto konaní náhradu trov konania nepriznal, preto rozhodol tak, že náhradu trov konania účastníkom nepriznáva.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

14. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej ako „sťažovateľ“) riadne a včas kasačnú sťažnosť a navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ SSP.

15. Sťažovateľ namietal, že predložil súdu faktúry, dodacie listy, evidenciu materiálu strojov a služieb, ktorými prijal dodávaný tovar do svojej internej účtovnej evidencie, t.j. do majetku spoločnosti a následne predložil aj znalecký posudok, z ktorého vyplýva, že na objektoch užívaných žalobcom boli vykonané práce, ktoré zodpovedajú čiastočne prácam, ktoré boli predmetom faktúr. Daňový subjekt teda jednoznačne preukázal, že tovary a služby mu boli v mesiaci júl 2015 v celom rozsahu dodané, čím si splnil svoju dôkaznú povinnosť. Poukázal na rozhodnutie NS SR pod sp.zn. 3Sžf/1/2011, podľa ktorého, ak je nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov, znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré má povinnosť daňový subjekt štandardne archivovať, od následného nadštandardného vyšetrovacieho (forenzného) dokazovania. Každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu. V zmysle judikatúry Európskeho súdneho dvora C-354/03, C-355/03, C-484/03, každá transakcia musí byť vyhodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu.

16. Mal za to, že ak súd vo svojom rozhodnutí iba konštatoval, že tieto dôkazy považuje za nedostatočné, tento jeho názor je v rozpore s vyššie citovanou judikatúrou a je zrejme, že vyžaduje od sťažovateľa predloženie dôkazov nad rámec jeho dôkazného bremena. Zároveň keďže tento záver súdu o nedostatočnom rozsahu predložených dôkazov neobsahuje žiadne odôvodnenie, je tento záver súdu arbitrárny a nepreskúmateľný.

17. K argumentácii súdu sťažovateľ poznamenal, že v rámci daňového konania bol vypočítaný p. A., ktorý jednoznačne potvrdil, že v júli 2015 zastupoval spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. a uvedené tovary a služby sťažovateľovi dodal. Zároveň je nesporné, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. v rokoch 2010 až 2014 permanentne zvyšovala svoj obrat, ako aj zisk a zanikla zlúčením až v októbri 2015, a teda v kontrolovanom období vykonával subjekt PreShov H+R, s.r.o. podnikateľskú činnosť.

18. Sťažovateľ ďalej tvrdil, že daňový úrad skutočnosť, že by nebolo vykonané plnenie, alebo že ho vykonal iný subjekt v rozhodnom období nepreukázal, keďže k zániku spoločnosti došlo až v októbri 2015. Ak si spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. nespĺnila svoje povinnosti voči daňovému úradu, ako vyplýva z vyššie citovanej judikatúry, za takéto konanie tejto spoločnosti sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť, keďže ide o tretí subjekt.

19. Rozhodnutie Daňového úradu Prešov, Finančného riaditeľstva SR, ako aj krajského súdu nemožno podľa názoru sťažovateľa hodnotiť inak ako zjavne nespravodlivé, keď týmto svojim rozhodnutím sa snažil postihnúť ten subjekt, ktorý si splnil všetky svoje zákonné povinnosti, preukázal fyzickú existenciu prác tovarov a služieb, za ktoré aj zaplatil, pričom súd bez ďalšieho zhodnotil tieto dôkazy ako nedostatočné, čo nemožno hodnotiť inak ako rozhodnutie z pozície moci a miesto toho, aby tento štát hľadal skutočných vinníkov t.j. osoby, ktoré neodviedli štátu daň (spoločnosť PreShov H+R, s.r.o.)

20. Zároveň poznamenal, že z dôkazov, ktoré vykonal daňový úrad taktiež nevyplývajú závery, ktoré urobil krajský súd o pochybnosti vo vzťahu ku kontrolovaným dodávkam tovarov a služieb, keď ani daňový úrad nepreukázal, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. nevykonávala v rozhodnom období dodávok pre sťažovateľa podnikateľskú činnosť, keď táto zanikla zlúčením až v októbri 2015 a dodávky boli vykonávané v kontrolovanom období júl 2015. Je teda zrejme, že ani daňovému úradu sa nepodarilo preukázať, či spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. v rozhodnom období nevykonávala podnikateľskú činnosť, ale vzhľadom na to, že ide o spoločnosť, ktorá pôsobila na trhu od roku 2007, pričom zo zabezpečených štatistických údajov žalobcom, ktoré boli predložené ako súdu, tak aj daňovému úradu je zrejme, že táto spoločnosť mala rastúcu tendenciu obrátov od roku 2010 až do roku 2014, preto sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť za podvodné konanie spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. ako už judikoval Európsky súdny dvor v rozhodnutiach (C354/03, 355/03. C-484/03).

21. Záverom namietal nezrozumiteľnosť rozsudku v bode 19 odsek 2, z ktorého nie je zrejmý vzťah medzi M.. A. a O.. G..

22. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich záveroch a navrhol kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III.

Konanie pred kasačným súdom

23. Prejednávaná vec bola dňa 27.12.2021 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie a náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod spisovou značkou sp. zn. 4Sfk/54/2021.

24. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

25. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/79/2018-170 zo dňa 24.09.2019, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101186461/2018 zo dňa 18.06.2018 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

26. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101205560/2017 z 05.06.2017, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole daňovému subjektu dňa 06.06.2017. Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy a na základe týchto dôkazov vydal prvostupňové rozhodnutie č. 100454076/2018 z 27.02.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie júl 2015 v sume 6 029,12 eura.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

28. Správne súde 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 (§ 6 ods. 1 SSP).

29. Podľa § 1 ods. 1 Daňového poriadku tento zákon upravuje správu daní, práva a povinnosti daňových subjektov a iných osôb, ktoré im vzniknú v súvislosti so správou daní.

30. 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.

31. 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.

32. 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.

33. 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, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

34. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ 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.

35. 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.

36. 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.

37. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

38. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

39. Podľa § 2 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH predmetom dane je dodanie tovaru za protihodnotu v tuzemsku uskutočnené zdaniteľnou osobou, ktorá koná v postavení zdaniteľnej osoby.

40. Podľa § 19 ods. 1 prvej a druhej vety zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

41. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

42. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

43. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

44. Kasačný súd v tomto prípade v zmysle § 464 ods. 1 SSP odkazuje na právne závery vyslovené v rozsudku v Najvyššiemu správneho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 10Sžfk/15/2020 zo dňa 23.03.2022, týkajúceho sa tých istých v účastníkov konania, vychádzajúceho zo skutkových zistení tej istej daňovej kontroly, v ktorom sa v bodoch 44 - 79 uvádza:

44. „K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, rozložení dôkazného bremena vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 3Sžf/1/2011 a judikatúry Európskeho súdneho dvora C-354/03, C-355/03, C-484/03 kasačný súd uvádza, že postup krajského súdu, žalovaného aj správcu dane bol plne v súlade s ustálenou judikatúrou.

45. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

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

47. Judikatúra Najvyššieho súdu zaoberajúca sa dôkazným bremenom v daňovom konaní, osobitne pokiaľ ide o preukazovanie reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia je rozsiahla a prešla istým vývojom, no v posledných rokoch sa jasne ustálila vo vyššie uvedených intenciách, teda že nepostačuje predložiť faktúru či dodacie listy, ak správca dane nadobudne na základe vykonaných dôkazov dôvodnú pochybnosť o uskutočnení deklarovaného zdaniteľného obchodu a vyzve daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov. Kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia vo veciach sp. zn. 3Sžfk/40/2017, 4Sžfk/38/2017, 1Sžfk/1/2017, 1Sžf/82/2016, ako aj uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 705/2017.

48. Sťažovateľ vo vzťahu k nesprávnemu právnemu posúdeniu veci, resp. odklonu od ním uvádzanej rozhodovacej praxe namietal najmä to, že nemožno súhlasiť najmä s názorom správneho súdu, že žalobca neuniesol dôkazné bremeno o tom, že tovary a služby boli žalobcovi dodané. Poukazoval pritom najmä na znalecký posudok, z ktorého jednoznačne vyplýva, že na objektoch užívaných žalobcom boli vykonané aj práce, ktoré zodpovedajú čiastočne prácam, ktoré boli predmetom faktúr.

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

50. 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.

51. 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.

52. 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.

53. 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.

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

55. 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 reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

56. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne záúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014).

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

58. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

59. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. 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 a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

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

61. V danom prípade sťažovateľom predložené odborné vyjadrenie znalca a prehľad dlhodobého majetku bez ďalšieho nepreukazujú, že k uvedeným obchodom došlo takým spôsobom, ako boli deklarované zo strany sťažovateľa na predložených faktúrach, pričom v podrobnostiach kasačný súd

odkazuje na odôvodnenie v napadnutom rozsudku, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje, ako aj na jednotlivé ustanovenia tohto odôvodnenia.

62. Tvrdenie sťažovateľa, že správca dane neuznal právo na odpočítanie dane od spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. z dôvodu, že v období november 2014 nevykonávala podnikateľskú činnosť je nepravdivé, pretože toto správca dane ani žalovaný neuvádzal, ale preto, že vykonaným dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1, 2 zákona o DPH.

63. Je preto potrebné uviesť, že ak jadrom kasačnej sťažnosti sťažovateľa je to, že tento relevantné dôkazné bremeno vo veci uniesol, keď - okrem iných - produkoval vo veci skladovú evidenciu dodaných tovarov, ako aj odborné vyjadrenie Ing. Aleny Pethóovej, tak ani tieto listiny nie sú dôkazom toho, že predmetné tovary a služby boli sťažovateľovi skutočne dodané, resp. že práve tieto plnenia boli predmetom zdaniteľných obchodov, za ktoré si daňový subjekt (sťažovateľ) uplatňuje právo na odpočet DPH.

64. Navyiac kasačný súd uvádza - i keď bez meritórneho záveru, keďže pre rozhodnutie kasačného súdu vo veci to nebolo kľúčové - že nie je možné jednoznačne ustáliť, že odborné vyjadrenie predložené sťažovateľom v priebehu daňového konania (Ing. Alena Pethóová, číslo úkonu: 33/2017) by mohlo byť vnímané ako zákonný a kvalifikovaný znalecký úkon, v rozsahu toho, čo ním mal sťažovateľ dokázať, keď z úradnej pečiatky znalkyne vyplýva, že táto je znalkyňou v odvetví „odhad hodnoty nehnuteľnosti“ a „odhad hodnoty stavebných prác“, avšak predložené odborné vyjadrenie neposkytuje odpoveď smerujúcu k hodnote prác, ale k objemu vykonaných prác. Okrem toho, aj keby tento podklad bol relevantný (ako znalecký úkon podľa osobitných právnych predpisov), nedokazuje, že predmetné práce boli predmetom uplatnených zdaniteľných obchodov. Znalkyňa v danom úkone len komparovala slovný popis na príslušných faktúrach (v súhrne troch údajných dodávateľov sťažovateľa) so stavom na stavbe, kde údajne tieto práce mali byť podľa sťažovateľa realizované, avšak odborné vyjadrenie nepotvrďuje, že tieto práce naozaj vykonali predmetní dodávatelia (vrátane spoločnosti PreShov H+R s.r.o.), resp. že vôbec boli vykonané ako zdaniteľné obchody tvoriace základ pre priznanie práva na odpočet DPH za príslušný mesiac.

65. Kasačný súd sa preto nestotožnil ani s tým tvrdením sťažovateľa, že rozhodnutia orgánov verejnej správy, resp. krajského súdu sú „zjavne nespravodlivé“, resp. že sú vydané „z pozície moci“ (ak dospeli k tomu, že fakturované práce/tovary dodané neboli). Namietal, že orgány verejnej moci (resp. štát) namiesto toho, aby hľadali „skutočných vinníkov, t.j. osoby, ktoré neodviedli štátu daň spoločnosť PreShov H+R, s.r.o.“ Kasačný súd sa však vzhľadom na dôkaznú situáciu vo veci (k tomu pozri aj ďalšie časti odôvodnenia tohto rozsudku), stotožnil so zisteniami orgánov verejnej správy, resp. krajského súdu v tom zmysle, že podmienky pre odpočítanie DPH (tak, ako si to sťažovateľ uplatnil), splnené neboli. Aj v ďalšej časti kasačnej sťažnosti sťažovateľ brojí proti tomu, že produkoval vo veci dostatok dôkazov na preukázanie dodávok tovarov/služieb, ktoré dokonca označuje ako „nadštandardné“ (odkazujúc na obstaraný znalecký posudok), pričom však opomína, že dôkazy boli orgánmi verejnej správy, ako aj krajským súdom, hodnotené vo vzájomných súvislostiach (prihliadajúc napr. aj na to, že sťažovateľ nebol schopný preukázať splnenie základnej zákonnej povinnosti týkajúcej sa stavebných prác, a to vedenie stavebného denníka k údajne vykonaným prácam). Na tieto skutočnosti musel prihliadať aj kasačný súd v rámci rozhodovania vo veci.

66. V tomto smere neobstojí ani tvrdenie sťažovateľa, že daňové orgány (a následne krajský súd) prekročili rámec dôkazného bremena, ktoré môže byť v tejto súvislosti kladené na sťažovateľa. Z ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu totiž jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt je v prípade daňovej kontroly povinný preukázať samotný zdaniteľný obchod.

67. 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.).

68. V súvislosti s odôvodnením rozsudku krajského súdu poukazuje kasačný súd na to, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu bolo realizované v skrátenej podobe - v súlade s ustanovením § 140 SSP, kedy krajský súd odkázal na skoršie rozhodnutia vo veci a následne v texte kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku poukázal len v stručnosti na dôvody, pre ktoré správnu žalobu zamietol.

69. 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.

70. Z rozhodnutí orgánov verejnej správy, ako aj z rozsudku krajského súdu v súdnej veci vyplýva, že dôvodom pre nepriznanie práva na odpočet DPH zo strany orgánov verejnej správy bolo nielen to, že nebolo preukázané, že fakturované služby poskytla spoločnosť PreShov H+R s.r.o. (ako údajný dodávateľ sťažovateľa), ale primárnym dôvodom pre tento úkon zo strany orgánov verejnej správy bolo to, že v rámci daňovej kontroly neboli preukázané samotné služby (stavebné práce), ktoré boli predmetom fakturácie - tak, ako boli tieto fakturované.

71. Uvedený záver vyplýva napr. z ods. 61 rozsudku krajského súdu, v ktorom sa uvádza: „Vzhľadom na spochybnenie samotného dodania tovarov a prác deklarovateľmi spoločnosťami, ako aj reálnosti týchto dodaní, v spojení s výsledkami miestneho zisťovania u žalobcu...“, resp. z odseku 65. „Správny súd ďalej zdôrazňuje aj tú skutočnosť, že konateľ žalobcu sám osobne preberal vykonávané práce, pričom nebol vedený stavebný denník a o odovzdaní prác neexistujú písomné dôkazy. Takisto súd poukazuje na to, že uzatvorená zmluva ani objednávky neboli medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou dodanie týchto tovarov a vykonaných prác nepotvrdila.“ alebo napr. z ods. 22 odôvodnenia rozsudku krajského súdu: „Daňový subjekt ani na základe výzvy správcu dane v súvislosti s upozornením na pochybnosti nepredložil žiadne dôkazy o reálnosti týchto obchodov“, príp. z ods. 72 rozsudku krajského súdu: „Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady (faktúry a dôkazy odborné vyjadrenie č. 33/2017) na preukázanie sporného zdaniteľného plnenia nespĺňajú zákonom požadované kritériá na uplatnenie odpočítania DPH s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a) Zákona o DPH, ako i v jeho hodnosti v samotnej účtovnej evidencii predloženej žalobcom.“

72. Kasačný súd sa v tomto smere stotožnil s právnym názorom orgánov verejnej správy a krajského súdu, že v priebehu daňovej kontroly, resp. vyrubovacieho konania sťažovateľ nepreukázal dodanie tovarov a služieb v rozsahu uplatnených faktúr za mesiac november 2014.

73. Je síce pravdou, že sťažovateľ vo veci produkoval (okrem samotných faktúr) aj odborné vyjadrenie znalkyne, avšak to, že toto odborné vyjadrenie formálne deklaruje, že na určitej stavbe boli vykonané určité stavebné práce neznamená, že ide o tie práce, za ktoré si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH (za mesiac november 2014).

74. Pre úplnosť kasačný súd uvádza, že zo zadania úlohy pre znalkyňu pritom vyplynulo, že táto mala „Odhadnúť, či stavebné práce, fakturované v predložených faktúrach, mohli byť vykonané na objekte „OBZOR LEVOČA“ (Výrobná hala a Administratívna budova), v danom rozsahu, pre účely ohodnotenia stavebných prác.“ Z takto položenej otázky je zrejmé, že úlohou znalkyne nebolo overiť, či na stavbe boli vykonané fakturované práce, ale to, či práce uvedené na konkrétnych faktúrach svojim popisom zodpovedajú, prácam, ktoré boli alebo mohli byť vykonané na príslušných stavbách. Inými slovami povedané: odborné vyjadrenie znalkyne nepreukazuje, že v posudku zahrnuté stavebné

práce sú službami, ktoré by mali byť skutkovým základom pre priznanie odpočtu DPH za mesiac november 2014. Predmetné stavebné práce mohol realizovať ktokoľvek (dokonca napr. aj sám sťažovateľ) a kedykoľvek (v minulosti), a preto toto odborné vyjadrenie nepreukazuje, že fakturované práce boli na stavbách reálne uskutočnené. Kasačný súd dopĺňa, že tieto (fakturované) práce vo svojej podstate mohli byť vykonané na akejkoľvek inej stavbe, pri ktorej by boli splnené sledované technické parametre týchto prác (napr. popis „montáž strešnej krytiny“ 500m², „demontáž a oprava lemoviek“ 64,5m, „omietka hrubá“ 260 m², „betónovanie podláh“ 25 m², „montáž podhľadu vo výrobnej hale“ 197 m² a pod.). Faktúry tvoriace súčasť odborného vyjadrenia pritom neobsahujú žiadnu špecifikáciu miesta dodania prác, špecifikáciu konkrétnej stavby, na ktorej mali byť tieto práce realizované, ako ani len odkaz na prípadnú zmluvu medzi sťažovateľom a dodávateľom týchto prác.

75. Uvedený záver v kombinácii s inými parciálnymi zisteniami z daňovej kontroly a zisteniami uvedenými v rozsudku krajského súdu, resp. v tomto rozsudku (napr. skutočnosť, že spoločnosť PreShov H+R s.r.o. nemala žiadny personálny substrát na vykonanie týchto stavebných prác, že M.. A. konal s tretími osobami za konateľov spoločnosti PreShov H+R s.r.o. na základe plných mocí, o ktorých bolo neskôr preukázané, že ich skutoční konatelia M.. A. neudelili, resp. skutočnosť, že stavebné práce mal vykonať W.. T., ktorý nie je podnikateľom a v rozhodnom čase bol nezamestnaný, a ktorý zároveň uviedol, že na stavbách pre M.. A. nevedol žiadnu pracovnú skupinu, pričom na príslušných stavbách údajne ani nepracoval (ods. 63 odôvodnenia krajského súdu), ďalej absencia stavebného denníka, dokladov o odovzdaní a prevzatí konkrétnych stavebných prác a pod.) odôvodňujú - aj podľa kasačného súdu - záver, že sťažovateľ nepreukázal samotné poskytnutie stavebných prác v rozsahu uplatnených faktúr a sekundárne nebol vo veci identifikovaný ani subjekt, ktorý tieto práce vykonal, t.j. že dodávateľom tovarov/prác bola zdaniteľná osoba.

76. Verifikácia štádia rozostavanosti alebo rekonštrukcie stavby, a to ani v podobe znaleckého úkonu podľa osobitných predpisov - bez ďalšieho nepreukazuje, že sa jedná o práce, ktoré sú predmetom faktúr tvoriacich sťažovateľom tvrdený materiálny základ pre priznanie práva na odpočet DPH (november 2014). Podľa názoru kasačného súdu, nielenže takýto úkon nie je sám osebe dôkazom o vykonaní fakturovaných prác, ale pri vzájomnom hodnotení skutkových okolností veci, môže byť takýto dôkaz - pre účely priznania práva na odpočet DPH - negovaný. Uvedené platí najmä v prípadoch, keď daňový subjekt - sťažovateľ nie je schopný (v rámci daňovej kontroly alebo vo vyrubovacom konaní) produkovať iné dôkazy preukazujúce poskytnutie predmetných prác (napr. kontinuálne a riadne vedený stavebný denník, preberacie protokoly a pod.), príp. ak z iných obstaraných dôkazov vzniknú legitímne pochybnosti o tom, že fakturované práce sú naozaj prácami, ktoré boli na stavbe vykonané v rozsahu a spôsobom ako ich deklaruje daňový subjekt - sťažovateľ (napr. výpovede svedkov popierajúcich vykonanie stavebných prác a pod.).

77. Z uvedeného potom vyplýva, že správca dane, ako aj žalovaný v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní dospeli k správneému záveru, že vo veci neboli splnené hmotnoprávne predpoklady pre priznanie práva na odpočet DPH za mesiac november 2014, keď sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno o preukázaní realizácie prác (str. 9 rozhodnutia žalovaného: „Daňový subjekt ani na základe výzvy správcu dane nepredložil pri daňovej kontrole žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi.“ a „Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov je vychádzať z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Povinnosťou daňového subjektu je, aby preukázal správcovi dane všetky skutočnosti týkajúce sa jeho daňových povinností, uplatnenia práva na odpočítanie dane a reálnosti zdaniteľných obchodov predložením všetkých relevantných dôkazov, ktoré má k dispozícii. Daňový subjekt si však túto povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní nesplnil.“). Sekundárne nebolo preukázané ani to, že by tieto práce poskytla spoločnosť PreShov H+R s.r.o. a zároveň zo skutkových okolností a ani z dôkazov dodaných sťažovateľom nevyplýva, že by tieto práce vykonala iná osoba ako je tá, ktorá je uvedená na faktúrach, ktoré majú tvoriť základ pre odpočítanie DPH v súdnej veci, t.j. nebolo preukázané, že by tieto práce boli vykonané inou zdaniteľnou osobou.

78. Vzhľadom na skutočnosť, že v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní správca dane a žalovaný dospeli k záveru, že sťažovateľ nepreukázal materiálny základ nároku na priznanie práva na odpočet DPH (samotné vykonanie prác - podľa faktúr), považuje kasačný súd za nedôvodné ďalej skúmať otázky spojené s identifikáciou dodávateľa týchto prác.

79. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správnym súdom, ako aj pred žalovaným správnym orgánom a s ktorými sa tak krajský súd, ako aj žalovaný, náležite vysporiadali. Kasačná sťažnosť sťažovateľa neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.“

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

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

47. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR jednohlasne (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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