

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/72/2020
Identifikačné číslo spisu: 7019200211
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:7019200211.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, ako kasačný súd, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. (sudca spravodajca) a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. v právnej veci žalobkyne (sťažovateľky) STAVA IPS, s.r.o., so sídlom Slavkovská 18, Košice, IČO: 45 440 026, právne zastúpená advokátom JUDr. Ondrejom Lučivjanským, AK so sídlom v Košiciach, Murgašova 3, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100205873/2019 zo dňa 16. januára 2019, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 6S/61/2019-48 zo dňa 28. mája 2020, takto

r o z h o d o l :

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

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

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Košice, ako prvostupňový správny orgán, rozhodnutím č. 101936761/2018 zo dňa 01.10.2018 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil

žalobkyni rozdiel dane v sume 3 095,60 Eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016.

2. Na odvolanie žalobkyne žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100205873/2019 zo dňa 16.01.2019 prvostupňové rozhodnutie správneho orgánu potvrdil.

II.

Konanie na krajskom súde

3. Napadnutým rozsudkom krajský súd podľa § 190 Správny súdny poriadok (ďalej len S.s.p.) žalobu ako nedôvodnú zamietol.

4. V odôvodnení uviedol, že účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Z Daňového poriadku vyplýva, že dokazovanie vykonáva správca dane, ktorý vedie daňové konanie, pričom daňový subjekt preukazuje všetky skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v priznaní, hlásení a vyúčtovaní alebo na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňového konania, ako aj vierohodnosť, správnosť alebo úplnosť povinných evidencií alebo záznamov vedených daňovým subjektom (§ 24 ods. 1).

5. Poukázal na to, že daň, či nárok na odpočítanie dane musí mať základ nielen vo formálnom doklade, ale predovšetkým v existencii zdaniteľného plnenia, nakoľko zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v platnom znení (ďalej aj „zákon o DPH“) nestojí iba na formálnom, ale aj na reálnom preukázaní zdaniteľného plnenia, a preto dôkaz predložením daňového dokladu je iba formálnym dôkazom dovŕšujúcim hmotnoprávne aspekty skutočného prevedenia zdaniteľného plnenia. Z uvedeného dôvodu preto nemôže byť len samotné predloženie daňového dokladu, hoci formálne správneho a bezchybného, podkladom pre uznanie nároku na odpočítanie dane, ale tento nárok musí byť v prvom rade fakticky podložený existujúcim zdaniteľným plnením.

6. Ďalej uviedol, že z obsahu administratívneho spisu žalovaného, v ktorom sa nachádza protokol Daňového úradu Košice, pobočka Spišská nová Ves, číslo protokolu: 102218170/2017 zo dňa 19.10.2017 vyplýva, že predmetom daňovej kontroly bola DPH za kontrolované zdaňovacie obdobie december 2016. Daňová kontrola začala dňa 16.03.2017. V závere protokolu správca dane konštatuje, že vykonaným preverovaním nebolo možné správcom dane overiť reálnosť uskutočnenia zdaniteľného plnenia, ktoré bolo deklarované faktúrou číslo 20161130 zo dňa 30.11.2016. Správca dane nemá preukázané, že prenájom mechanizácie a dodávka materiálu, ktoré mali byť kontrolovanému daňovému subjektu dodané dodávateľom deklarovaným na základe predmetnej faktúry, mu dodala práve spoločnosť E-PARTS, s.r.o. Zároveň konštatoval, že základným predpokladom vzniku nároku na odpočet dane u príjemcu tovaru alebo služby je skutočnosť, že vznikla daňová povinnosť dodávateľovi tovaru alebo služby. Ak nedôjde k vzniku daňovej povinnosti, nemôže vzniknúť ani nárok na odpočet dane. Daňová povinnosť v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH vzniká dňom dodania tovaru a dňom dodania služby. Vzhľadom na skutočnosť, že deklarovanej dodávateľskej spoločnosti nevznikla daňová povinnosť v zmysle § 19 zákona o DPH, platiteľovi dane, t.j. žalobcovi nevznikol nárok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 zákona o DPH. Práve z týchto podstatných dôvodov správca dane neuznal právo platiteľa na odpočítanie dane vo výške 3.095,60 Eur z prijatej faktúry od dodávateľa E-PARTS, s.r.o., IČO: 46 480 790 so sídlom v Košiciach.

7. Krajský súd konštatoval, že uvedený protokol po vyjadrení kontrolovaného daňového subjektu, ako aj doplnení dokazovania bol podkladom pre vydanie prvostupňového rozhodnutia správneho orgánu č. : 101936761/2018 zo dňa 01.10.2018, ktoré žalovaný potvrdil v odvolacom konaní na základe žalobcom podaného odvolania preskúmaným rozhodnutím č.: 100205873/2019 zo dňa 16.01.2019. Tak ako vyplýva z obsahu tohto rozhodnutia, rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie rozhodnutia o určení rozdielu na DPH za zdaňovacie obdobie december 2016 v sume 3.095,60 Eur boli závery správcu dane o porušení ustanovení § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH v nadväznosti na ustanovenie § 19 ods. 1 a 2 označeného zákona, keď správca dane daňovému subjektu neuznal právo na odpočítanie

dane z faktúry vystavenej deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou číslo: 20161130 zo dňa 30.11.2016 za prenájom mechanizácie a dodávku materiálu, pričom prílohu tejto faktúry tvoril rozpis jednotlivých druhov prenajatej mechanizácie a druhov materiálu v členení podľa stavieb, kde boli údaje použité - stavba AD Lokomotíva a stavba UPJŠ FVS Popradská 66.

8. Správny súd uviedol, že sa v celom rozsahu stotožňuje so záverom správcu dane, ktorý sa premietol aj do preskúmaného rozhodnutia žalovaného, že zo strany daňového subjektu nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH z faktúry od deklarovanej dodávateľskej spoločnosti E-PARTS, s.r.o., pretože žalobca neunesol dôkazné bremeno a nepredložil také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť údajov uvedených na faktúre, na základe ktorej bolo uplatnené odpočítanie dane. Správny súd poukázal na záver vyplývajúci z rozhodnutia správneho orgánu prvého stupňa, v ktorom správca dane nespochybňoval uskutočnenie zdaniteľných obchodov (prenájom mechanizácie a dodávky materiálov), ale na základe vykonaného dokazovania nebolo potvrdené dodanie tovarov a služieb spoločnosťou uvedenou na preverovanej faktúre. V rámci vykonávaného dokazovania o opodstatnenosti uplatneného nároku v predložennom daňovom priznaní, správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie formou vypočítania svedka P. X., konateľa dodávateľskej spoločnosti, zaslal výzvy na predloženie dokladov nástupníckej spoločnosti T.R.H., s.r.o., ako aj právnomu nástupcovi spoločnosti KORASS, s.r.o. (subdodávateľovi), vykonal opakované ústne pojednávania s konateľom žalobcu, vypočul v priebehu dokazovania viacerých svedkov, ktorí sa mali na realizácii deklarovovaných zdaniteľných obchodov podieľať, ako aj zaslal výzvy na poskytnutie informácií v súvislosti s účtom dodávateľa žalobcu a získal informácie aj z iných daňových kontrol u spoločnosti T.R.H., s.r.o. Vykonané dôkazy hodnotil nielen jednotlivo, ale aj všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, hlavne z hľadiska ich pravdivosti, pričom prihliadal na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo a dospel k záveru, že k dodaniu fakturovaných tovarov a služieb nedošlo spôsobom ako je to deklarované na predmetnej faktúre od spoločnosti E-PARTS, s.r.o., a preto následne žalobcovi nevzniklo ani právo na odpočítanie dane z tejto faktúry. Aj správny súd poukázal na podstatné rozdiely v súvislosti s preverovaným zdaniteľným obchodom vo výpovedi svedka P. X. (bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti E-PARTS, s.r.o. od 22.7.2016 do 30.4.2017) a konateľa žalobcu Ing. Z. S., ako aj ďalšie nezrovnalosti zistené pri výkone daňovej kontroly, najmä:

- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti vo výpovedi uviedol, že bol oslovený zástupcom žalobcu, stretnutie sa konalo v kancelárii žalobcu, kde sa dohodli na obchodnej spolupráci. Konateľ žalobcu uviedol, že pred začatím spolupráce sa s konateľom dodávateľskej spoločnosti nestretol, prijal ho na odporúčanie inej osoby. Stretnutie sa uskutočnilo počas realizácie a po ukončení prác v súvislosti s odovzdávaním a preberaním mechanizácie a fakturácie,
- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti uviedol, že pri uzatváraní zmluvy bol prítomný ako konateľ a za spoločnosť žalobcu bol prítomný Ing. S., zmluva bola podpísaná v kancelárii štatutárneho zástupcu žalobcu. Ing. S. však pri ústnom pojednávaní uviedol, že si nepamätá, či bola uzatvorená zmluva, k tejto zákazke bola spoločnosti E-PARTS, s.r.o. zaslaná objednávka,
- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti nevedel uviesť, kto zabezpečil obsluhu prenajatých strojov, zariadení a vozidiel. Štatutárny zástupca žalobcu pri ústnom pojednávaní uviedol, že jednotlivé mechanizmy obsluhovali subdodávatelia stavebných prác, zamestnanec spoločnosti Stavan s.r.o., dohodári a živnostníci a tiež ľudia zo spoločnosti E-PARTS, s.r.o.,
- zástupca žalobcu uviedol, že jednotlivé mechanizmy doviezla spoločnosť E-PARTS, s.r.o. a preberali ich ľudia, čo s nimi robili, preberacie protokoly však nie sú k dispozícii,
- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti nevedel uviesť presné miesto nakládky a presné miesto vykládky vyburaných hmôt (tehlovej prímurovky a výkopku) pretože na stavbe nebol prítomný, všetky veci vraj organizoval štatutárny zástupca žalobcu, ktorý však pri ústnom pojednávaní uviedol, že odvoz prímurovky mali zabezpečiť ľudia z dodávateľskej spoločnosti a všetko, čo sa týkalo odvozu a dovozu štrkov zabezpečovala spoločnosť E-PARTS, s.r.o.,
- bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti uviedol, že faktúra bola uhradená čiastočne, časť v sume približne 4.800 Eur nebola ku dňu svedeckej výpovede t.j. ku dňu 17.05.2017 uhradená. Štatutárny zástupca žalobcu pri ústnom pojednávaní uviedol, že prijatá faktúra od dodávateľskej spoločnosti E-PARTS, s.r.o. bola uhradená, o čom svedčí doklad, ktorý predložil dňa 13.09.2017- výpis z bankového účtu číslo IBAN S.XX XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX - výpis číslo 4 - apríl 2017, kde dňa

12.04.2017 je uvedená úhrada dodávateľskej faktúry - VSXXXXXXXXX pre odberateľa E-PARTS, s.r.o. v sume 18.573,60 Eur na bankový účet číslo IBAN S.XX XXXX XXXX XXXX XXXX XXXX. Dodávateľská spoločnosť E-PARTS, s.r.o. však zanikla dňa 04.04.2017 v dôsledku zlyčenia, tzn. že žalobca realizoval úhradu dodávateľskej faktúry už v čase, keď dodávateľ E-PARTS, s.r.o. bol dobrovoľne vymazaný z Obchodného registra SR. Ďalej je potrebné poukázať aj na tú skutočnosť, že zo svedeckých výpovedí svedkov K., konateľa spoločnosti Železničné pozemné stavby spol. s r.o. a I. koordinátora prác na stavbách „Apartmánové domy Lokomotíva“ a „FVS,“ Popradská 66, UPJŠ Košice“ a J., konateľa spoločnosti MTConstructs s.r.o. potvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov (dodanie, mechanizácia, materiál a vykonanie ostatných pomocných stavebných prác) dodávateľom uvedeným na faktúre. Z výpovede týchto svedkov zhodne vyplynulo, že síce vykonávali stavebné práce na označených stavbách, ktorých realizáciu správca dane ani nespochybnil, ale materiál a stroje zabezpečoval podľa vyjadrení svedkov žalobca a nevedeli, resp. sa nezaujímali o to kto bol vlastníkom týchto mechanizmov a zariadení.

9. Správny súd poukázal tiež na tú skutočnosť, ktorá vyplýva z obsahu administratívneho spisu daňových orgánov, ako aj rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane, t.j. že žalobca okrem faktúry a jej príloh, objednávky zo dňa 01.09.2016 a potvrdenia o zaplatení faktúry nepredložil žiadne iné dôkazy, ktorými by preukázal dodanie tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom a to spoločnosťou E-PARTS, s.r.o. Dodanie týchto tovarov a služieb nepotvrdili ani navrhnutí svedkovia. Bývalý konateľ deklarovanej dodávateľskej spoločnosti E-PARTS, s.r.o. síce uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdil, ale nevedel predložiť žiadne doklady a dôkazy na podporu svojich tvrdení a zároveň obsah jeho výpovede a výpovede konateľa žalobcu sa v podstatných bodoch rozchádza. Dôležitým z výpovede bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti je podľa názoru správneho súdu aj to, že v preverovanom zdaniteľnom období nemala táto spoločnosť žiadnych zamestnancov, ani materiálno - technické vybavenie na dodanie deklarovaných tovarov a služieb, preto o spoluprácu bola požiadaná spoločnosť KORASS, s.r.o., u ktorej však potrebné materiálno-technické vybavenie a personálne zabezpečenie bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti žiadnym spôsobom preveroval. V kontexte týchto zistení sa v neprospech uplatneného nároku žalobcu javí aj skutočnosť, že úhrada predmetnej faktúry bola daňovým subjektom zrealizovaná so značným časovým odstupom od deklarovaného uskutočnenia zdaniteľného obchodu dňa 12.04.2017, a to až po začatí daňovej kontroly, ktorá sa začala 16.03.2017 (oznámenie o daňovej kontrole na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti číslo 100419731/2017 zo dňa 08.03.2017) a zároveň deň pred prvým ústnym pojednávaním s konateľom žalobcu (zápisnica o ústnom pojednávaní číslo 100621467/2017 zo dňa 13.04.2017). Uvedená platba bola uhradená na účet deklarovanej dodávateľskej spoločnosti až po jej výmaze z Obchodného registra (dňa 04.04.2017).

10. K jednotlivým námietkam a žalobným dôvodom uplatneným v správnej žalobe správny súd uviedol, že po ich vyhodnotení dospel k záveru, že tieto nie sú opodstatnené. Aj podľa názoru správneho súdu daňové orgány dostatočne a správne zistili a ustálili skutkový stav, pričom žalobca nebol sankcionovaný za porušenie daňových povinností jeho dodávateľa, pretože daňový subjekt je povinný viesť svoju evidenciu a uskutočňovať svoju činnosť a preverovať si svojich obchodných partnerov tak, aby v akomkoľvek prípade, v každej situácii mal dostatočné podklady pre to, aby riadne preukázal existenciu, respektíve vznik nárokov a povinností v zmysle daňových zákonov. Žalobcovi nevznikla povinnosť preverovať si svojho obchodného partnera, ale takýmto postojom sa sám vystavil riziku, že nebol schopný preukázať splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane podľa § 49 zákona o DPH. Žalobca správcovi dane nepreukázal, akým spôsobom preveroval samotnú realizáciu dodania tovarov a služieb a aké opatrenia prijal na zabezpečenie preukázania splnenia zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane. Dôkazy, ktoré daňový subjekt predložil k preverovaniu odpočítaniu dane neboli schopné osvedčiť splnenie zákonom stanovených podmienok pre odpočítanie dane. Správny súd zdôraznil že podpornými dokladmi na základe ktorých sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniteľnému obchodu tak ako je to deklarované na predloženej faktúre, slúžia ďalšie doklady preukazujúce priebeh nadobúdania a dodanie tovaru a služieb, zdokladovaním kto tieto služby reálne dodal, respektíve osôb realizujúcich predmetné služby, písomná alebo e-mailová respektíve iná komunikácia medzi zmluvnými stranami a ďalšie iné doklady podľa charakteru činnosti. Sám žalobca prostredníctvom štatutárneho zástupcu pri ústnom pojednávaní uviedol, že

nepreveroval či jeho dodávateľ má oprávnenie na výkon činnosti, ako aj materiálno-technické vybavenie a personálne zabezpečenie na realizáciu predmetu faktúry, ale rozhodujúce pre neho bolo to, že za faktúru zaplatí až po uskutočnení zdaniteľného obchodu. V súvislosti s tým opakovane správny súd zdôrazňoval, že k úhrade faktúry došlo až so značným časovým odstupom a to v čase, keď deklarovaná dodávateľská spoločnosť už zanikla zlúčením s inou spoločnosťou. Táto nová nástupnícka spoločnosť T.R.H., s.r.o. je nekontaktnou spoločnosťou, jej konateľ je občan rumunskej národnosti, ktorý ako to vyplýva z odpovede na medzinárodnú výmenu informácií nič o tejto spoločnosti nevie, nikdy nebol na Slovensku a ani nikdy nikoho nesplnomocnil, aby za neho konal. Správca dane v priebehu vyrubovacieho konania predvolal na výsluch svedka S. D., ktorý bol v čase deklarovaného zdaniteľného obchodu konateľom subdodávateľskej spoločnosti KORASS, s.r.o., a tento na predvolanie reagoval listom, v ktorom poprel akúkoľvek obchodnú spoluprácu so spoločnosťou žalobcu. Správca dane zároveň zistil previazanosť medzi spoločnosťami E-PARTS, s.r.o. a spoločnosťou KORASS, s.r.o., a to, že konateľ tejto subdodávateľskej spoločnosti splnomocnil dňa 07.09.2016 bývalého konateľa dodávateľskej spoločnosti na zastupovanie spoločnosti KORASS, s.r.o. voči štátnym aj justičným inštitúciám Slovenskej republiky.

11. K námietkam žalobcu, že cena poskytnutého tovaru a služieb bola riadne zaplatená správny súd uviedol, že podmienky, za ktorých platiteľovi vzniká nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sú hmotnoprávnej povahy a súčasne svojím charakterom vypovedajú, čím tento nárok treba doložiť a preukázať. Ich nesplnenie nie je možné odpustiť, pretože zákon to neustanovuje a to ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za vady dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa dane. Povinnosťou daňových orgánov je skúmať nielen formálne predložené doklady pre uplatnenie odpočítania dane, ale aj skutočnosť či týmto zodpovedá reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov. Samotná úhrada dodávateľskej faktúry nepreukazuje dodanie tovarov a služieb tak ako je to uvedené v tejto faktúre vystavenej spoločnosťou E-PARTS, s.r.o. Dokonca ani príslušná právna úprava zákona o DPH úhradu faktúry neuvádza ako podmienku na priznanie nároku na odpočítanie dane.

12. K námietkam žalobcu týkajúcim sa splnenia dôkazného bremena a teda aj všetkých povinností, ktoré mu vyplývajú zo zákona pre priznanie uplatneného nároku, správny súd zhodne so žalovaným poukazuje na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky č. III.US 401/09-17 zo dňa 16.12.2009, v zmysle ktorého má daňový subjekt v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie 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). Najčastejšie ide o účtovné doklady podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Tým si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov, hoci aj v rámci daňovej kontroly 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 správcovi dane. Naznačeným spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom. V podmienkach tohto preskúvacieho konania správny súd zdôrazňuje, že správca dane spochybnil žalobcom predložené dôkazy na preukázanie opodstatnenosti uplatneného nároku a po presune dôkazného bremena opätovne na stranu žalobcu, žalobca neprodukoval žiadne také dôkazy, ktoré by boli spôsobilé preukázať ním deklarované skutočnosti o reálnom dodaní tovaru a služieb tak ako je to zachytené v predloženej dodávateľskej faktúre od spoločnosti E-PARTS, s.r.o. Správny súd poukázal aj na to, že správca dane tak v procese dokazovania, doklady predložené žalobcom k daňovej kontrole preveroval nielen z hľadiska formálnych predpokladov, ale skúmal, či týmto dokladom neabsentuje materiálny základ a od okamihu, kedy správca dane vyjadril pochybnosť o deklarovaných skutočnostiach bolo v zmysle kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej, ktorá sa prakticky realizuje presúvaním dôkazného bremena medzi žalobcom a správcovi dane povinnosťou žalobcu preukázať dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní a v dokladoch predložených správcovi dane. Žalobca však napriek dostatočnému priestoru tieto skutočnosti nepreukázal.

13. Z týchto podstatných dôvodov preto súd dospel k záveru o správnom vyhodnotení vykonaného dokazovania správcom dane, ako aj žalovaným v tom smere, že v konaní neboli preukázané tvrdenia žalobcov o skutočnostiach uvedených na preverovanej faktúre číslo 20161130 zo dňa 30.11.2016 od spoločnosti E-PARTS, s.r.o. V závere správny súd poukázal na to, že nezistil žiadne pochybenia procesného charakteru v postupe správcu dane, resp. žalovaného, ktoré by boli takého charakteru a takej miery závažnosti, že by spôsobovali neplatnosť administratívneho rozhodnutia, resp. bránili preskúmaniu napadnutého rozhodnutia v medziach uplatnených žalobných dôvodov. Z vyššie uvedených dôvodov správny súd dospel k záveru o nedôvodnosti podanej správnej žaloby, preto túto žalobu v zmysle ustanovenia § 190 SSP zamietol.

14. O trovách konania správny súd rozhodol podľa ustanovenia § 167 ods.1 S.s.p. a náhradu trov konania žalobcovi, ktorý v konaní nebol úspešný, nepriznal. Vo vzťahu k žalovanému o trovách konania rozhodol podľa § 168 S.s.p., pretože žalovanému voči žalobcovi nevznikli dôvodne vynaložené trovy konania, ktoré by bolo možné od žalobcu spravodlivo požadovať.

III.

Konanie na kasačnom súde

15. Proti rozsudku krajského súdu podala sťažovateľka v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodov uvedených v § 440 ods. 1 písm. f) a g) S.s.p., v ktorej navrhla kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Zároveň žiadala náhradu trov konania a trov kasačného konania.

16. Podľa názoru sťažovateľky je napadnuté rozhodnutie krajského súdu v celom rozsahu nesprávne, nezákonné a nespravodlivé. Uviedla, že hoci v priebehu celého daňového konania nebolo spochybnené, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov, t.j. k prenájmu mechanizácie a dodávky materiálu došlo, správny súd konštatoval, že nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods.1 a 2 zákona o DPH.

17. Sťažovateľka opakovane poukázala na skutočnosť, že v priebehu rozsiahleho dokazovania riadne preukázala, že medzi ňou a spoločnosťou E-PARTS, s.r.o. existoval záväzok, ktorý dodávateľ E-PARTS, s.r.o. riadne splnil, na základe čoho vznikla sťažovateľke povinnosť uhradiť cenu poskytnutého tovaru a služieb a uplatniť si ho ako náklad na vstupe. Za týmto účelom sťažovateľka predložila množstvo dokladov, vrátane dodávateľskej faktúry č. 20161130 zo dňa 30.11.2016 za prenájom mechanizácie a druhov materiálu v členení podľa stavieb na ktoré boli použité a to stavba AD Lokomotiva stavba UPJŠ FVS Popradská 66. Dodanie tovarov a poskytnutie služieb spoločnosťou E-PARTS, s.r.o., ktoré boli predmetnou faktúrou vyúčtované, bolo potvrdené aj výsluchom konateľa sťažovateľky. Nezhody vo výpovediach konateľa sťažovateľky a konateľa dodávateľa, na ktoré žalovaný poukazoval a s ktorými sa stotožnil aj správny súd, vyplynuli zo skutočnosti, že v čase úhrady faktúry bola štatutárnym zástupcom spoločnosti E-PARTS, s.r.o. osoba odlišná od osoby, ktorá bola prvostupňovým orgánom vypočítaná dňa 17.05.2017.

18. Sťažovateľka zastáva názor, že tieto nezhody boli v priebehu daňovej kontroly náležite objasnené a odstránené. Sťažovateľka taktiež priložila doklad o úhrade predmetnej faktúry a to výpis z bankového účtu - výpis číslo 4 - apríl 2017 kde dňa 12.04.2017 je uvedená úhrada dodávateľskej faktúry pre odberateľa E-PARTS, s.r.o. v sume 18 573,60 Eur na bankový účet. Nakoľko spoločnosť E-PARTS, s.r.o. zanikla dňa 04.04.2017, sťažovateľka predložila do konania potvrdenia TATRA BANKY, a.s. o tom, že s platbou disponuje právny nástupca zaniknutej spoločnosti, na ktorú skutočnosť žalovaný nereflektoval.

19. Ďalej sťažovateľka opätovne poukázala na skutočnosť, že dodanie tovarov a služieb v zdaňovacom období december 2016 bolo reálne uskutočnené a preukázané, a teda bol preukázaný reálny obsah predmetnej faktúry vystavenej spoločnosťou E-PARTS, s.r.o. Vykonanie fakturovaných prác bolo

možné zistiť z popisu prác, kontrolou na tvári miesta a z akceptácie realizovaných prác investormi, ktorí vykonávali priebežnú kontrolu.

20. Sťažovateľka nesprávnosť právneho posúdenia veci krajským súdom vidí v tom, že od počiatku aktívne spolupracovala a predkladala v rámci daňovej kontroly dôkazy na preukázanie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu. Sťažovateľka predložila v rámci daňovej kontroly faktúru vystavenú dodávateľom spoločnosťou E-PARTS, s.r.o., doklad o úhrade tejto faktúry, potvrdenie o tom, že s platbou za dodané tovary a služby disponuje právny zástupca zaniknutého dodávateľa. Reálne plnenie jednotlivých zaúčtovaných obchodov vyplýva zo svedeckých výpovedí svedkov K., konateľ a Železničné pozemné stavby, spol. s r.o. a I., koordinátora prác na stavbách „Apartmánové domy Lokomotíva“ a „FVS“ Popradská 99, UPJŠ Košice a J., konateľ a spoločnosti MTConstruct, sr.o. ktorí potvrdili uskutočnenie zdaniteľných obchodov (dodanie, mechanizácia, materiál a vykonanie ostatných pomocných stavebných prác) dodávateľom uvedeným na faktúre.

21. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej poukázal na to, že sťažovateľka uviedla v kasačnej sťažnosti totožné námietky, ktoré boli predmetom správnej žaloby. Žalovaný má za to, že námietky sťažovateľky uvedené v podanej žalobe ako aj v kasačnej sťažnosti nie je možné akceptovať a tieto námietky sú neopodstatnené, a preto navrhol kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok krajského súdu potvrdil.

IV.

Právny názor Najvyššieho súdu

23. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 1. augusta 2021 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). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola jej pridelená sp. zn. 5Sžfk/72/2021. Od 1. augusta 2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

24. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu, pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1 S.s.p., § 443 ods. 1 S.s.p.) a že ide o rozsudok, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S.s.p.), jednomyselne (§ 3 ods. 9 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho správneho súdu. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30. marca 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

25. V predmetnej veci bolo potrebné predostrieť, že predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľka domáhala zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie správneho orgánu prvého stupňa o určení rozdielu dane sťažovateľke v sume 3.095,60 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016, a preto primárne v medziach kasačnej sťažnosti Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľky sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Po preverení riadnosti podmienok vykonávania súdneho prieskumu rozhodnutí správneho orgánu (tzn. najmä splnenia podmienok konania a okruhu účastníkov) sa

kasačný súd stotožňuje so skutkovými závermi krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich osvojil správny súd zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľkou, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

Podľa § 46 ods. 1 Daňového poriadku daňová kontrola začína dňom určeným v oznámení správcu dane o daňovej kontrole. Oznámenie o daňovej kontrole musí obsahovať deň začatia daňovej kontroly, miesto výkonu daňovej kontroly, druh kontrolovanej dane a kontrolované zdaňovacie obdobie alebo kontrolované účtovné obdobie. Správca dane v oznámení určí aj lehotu na predloženie všetkých dokladov potrebných na vykonanie daňovej kontroly s poučením o následkoch ich nepredloženia. Ak z dôvodu na strane daňového subjektu nemožno daňovú kontrolu začať v deň uvedený v oznámení o daňovej kontrole, je povinný túto skutočnosť oznámiť správcovi dane do ôsmich dní od doručenia oznámenia a dohodnúť s ním nový termín začatia, daňová kontrola však nesmie začať neskôr ako 40 dní od doručenia oznámenia o daňovej kontrole.

Podľa § 46 ods. 8 Daňového poriadku zamestnanec správcu dane z daňovej kontroly vyhotoví protokol, ktorý obsahuje výsledok daňovej kontroly vrátane vyhodnotenia dôkazov; protokol sa nevyhotovuje, ak je daňová kontrola ukončená podľa odseku 9 písm. b) a c). Ak sa daňovou kontrolou zistil rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov, zašle správca dane kontrolovanému daňovému subjektu protokol, ktorého súčasťou je výzva na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, ak tento zákon neustanovuje inak. Vo výzve správca dane určí lehotu, nie kratšiu ako 15 pracovných dní od doručenia takého protokolu, v ktorej sa má kontrolovaný daňový subjekt vyjadriť k zisteniam uvedeným v protokole a označiť dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia, ktoré nemohol predložiť v priebehu daňovej kontroly. Ak je to možné, daňový subjekt predloží aj listinné dôkazy. Zmeškanie lehoty nemožno odpustiť. Ak sa daňovou kontrolou rozdiel v sume, ktorú mal kontrolovaný daňový subjekt podľa osobitných predpisov zaplatiť alebo vykázať alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov nezistí, výzva na vyjadrenie k protokolu sa nezasieľa. Rovnako sa výzva nezašle, ak daňový subjekt neumožní vykonanie daňovej kontroly, v dôsledku čoho mu zanikne nárok na vrátenie nadmerného odpočtu podľa osobitného predpisu.

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

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 ods.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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

26. 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.

27. 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. 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.

28. Podľa názoru kasačného súdu 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.

29. 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.

30. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj 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...“.

31. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku kasačného súdu 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...“

32. 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 z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

33. 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 správcou 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 sťažovateľka tvrdí, že dodanie tovaru alebo služby bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ju dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

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

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

36. Kasačný súd poukazuje aj na nález Ústavného súdu SR sp. zn. I.ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

37. Sťažovateľka pokiaľ sa jedná o nesprávne právne posúdenie veci krajským súdom uviedla, že hoci v priebehu celého daňového konania nebolo spochybnené, že k uskutočneniu zdaniteľných obchodov t.j. k prenájomu mechanizácie a dodávky materiálov došlo, správny súd konštatoval, že nebolo preukázané splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Dôvodila tým, že medzi ňou a dodávateľskou spoločnosťou E-PARTS, s.r.o. existoval zmluvný

záväzok, ktorý dodávateľ E-PARTS, s.r.o. riadne splnil, na základe čoho si uplatnila daň na vstupe. Opakovane poukázala na to, že za týmto účelom predložila množstvo dokladov, vrátane dodávateľskej faktúry č. 20161130 zo dňa 30.11.2016 za prenájom mechanizácie a druhov materiálu v členení podľa stavieb. Dodanie tovarov a poskytnutých služieb spoločnosťou E-PARTS, s.r.o., ktoré boli predmetnou faktúrou vyúčtované, bolo potvrdené aj výsluchom konateľa sťažovateľky. Nezhody vo výpovediach konateľa sťažovateľky a konateľa dodávateľa vyplynuli zo skutočnosti, že v čase úhrady faktúry bola štatutárnym zástupcom spoločnosti E-PARTS, s.r.o. osoba odlišná od osoby, ktorá bola prvostupňovým orgánom vypočutá. Sťažovateľka taktiež predložila doklady o úhrade faktúry a to výpis z účtu.

38. Pokiaľ sa jedná o uvedenú námietku týkajúcu sa nesprávneho právneho posúdenia veci kasačný súd udáva, že ju považuje za nedôvodnú. Správca dane svojimi zisteniami dôvodne spochybnil, že zdaniteľné plnenia boli realizované tak, ako to je uvedené na predloženej faktúre. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na sťažovateľke, aby predložila také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávanom prípade nestalo. V danom prípade sťažovateľka neunesla dôkazné bremeno a nepredložila také dôkazy, ktoré by potvrdili vierohodnosť a správnosť údajov uvedených na faktúre, na základe ktorej bolo uplatnené odpočítanie dane. Sťažovateľka sama uviedla, že k dodaniu materiálu a prenájomu mechanizácie došlo zo strany dodávateľa uvedeného na faktúre.

39. Kasačný súd udáva, že rozhodnutie žalovaného stojí na konštatovaní, že zo zákonne získaných dôkazov vyplynuli dôvodné pochybnosti o dodaní fakturovaného tovaru (materiálu a prenájomu mechanizácie) sťažovateľke práve dodávateľom spoločnosťou E-PARTS, s.r.o., ako sťažovateľka v priebehu celého administratívneho ako i súdneho konania tvrdila a na ktorú skutočnosť poukazovala i v správnej žalobe a tiež v kasačnej sťažnosti. Uvedené skutočnosti viedli k záveru, že sa sťažovateľke takýto zdaniteľný obchod nepodarilo preukázať.

40. Ako bolo zistené, jediné dôkazy, ktoré sťažovateľka predložila, ktorými by preukázala oprávnenosť nároku na odpočet DPH, bola len faktúra č. 20161130 zo dňa 30.11.2016 s prílohami vystavená spoločnosťou E-PARTS, s.r.o., objednávka zo dňa 01.09.2016 a potvrdenia o zaplatení faktúry. Sťažovateľka žiadne iné dôkazy nepredložila, ktorými by preukázala dodanie tovarov a služieb deklarovaným dodávateľom, spoločnosťou E-PARTS, s.r.o. Vykonaným dokazovaním správca dane a ani výsluchmi svedkov a dokladmi predloženými sťažovateľkou, nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu práve dodávateľom uvedeným na preverovanej faktúre, čo je rozhodujúce pre posúdenie nároku na odpočítanie dane. Nereálnosť dodania tovarov a služieb potvrdzuje nielen nekontaktnosť nástupníckej spoločnosti dodávateľa E-PARTS, s.r.o. ale aj rozpory vo výpovediach svedkov, konkrétne konateľov spoločnosti STAVA IPS, s.r.o. a E-PARTS, s.r.o. Bývalý konateľ spoločnosti E-PARTS, s.r.o. síce uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdil, ale nevedel predložiť žiadne doklady a dôkazy na podporu svojich tvrdení a zároveň obsah jeho výpovede a výpovede konateľa sťažovateľky sa v podstatných rozdieloch rozchádza.

41. Taktiež kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že spoločnosť E-PARTS, s.r.o. zanikla dňa 04.04.2017 v dôsledku zlúčenia, a teda sťažovateľka realizovala úhradu faktúry v čase, keď dodávateľská spoločnosť E-PARTS, s.r.o. bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra. K úhrade faktúry došlo sťažovateľkou so značným časovým odstupom od deklarovaného zdaniteľného plnenia a to až dňa 12.04.2017 a bola realizovaná až po začatí daňovej kontroly, ktorá sa začala dňa 16.03.2017 a zároveň deň pred prvým ústnym pojednávaním s konateľom sťažovateľky.

42. Kasačný súd zdôrazňuje, že pri obchodoch (tuzemskom nadobudnutí tovaru), aké deklarovala sťažovateľka, je v zmysle § 49 ods.1 a ods.2 zákona o DPH platiteľ dane povinný preukázať skutočné dodanie tovaru iným (tuzemským) platiteľom dane. Ako vyplýva aj z bohatej judikatúry napríklad rozsudky Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/50/2019 z 25.08.2020, sp. zn. 1Sžfk/79/2017 z 30.05.2019, rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 10Sžfk/84/2019 z 27.10.2021, dôkazné bremeno o skutočnostiach, ktoré majú vplyv na správne určenie dane (§ 24 ods.1 písm. a) Daňového poriadku), a o skutočnostiach, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania (§ 24 ods.1 písm. b) Daňového poriadku), leží na daňovom subjekte, v okolnostiach veci teda na sťažovateľke.

43. Kasačný súd sa stotožnil s právnym názorom žalovaného a krajského súdu, že v daňovom konaní je povinnosťou daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane tieto dôkazy posudzuje. Správca dane, ktorý získa oprávnené pochybnosti o tom, či bola predmetná služba či tovar dodaná osobou, deklarovanou na predkladaných faktúrach, nie je povinný dokazovať nedodanie touto osobou, ale daňový subjekt musí vedieť preukázať uskutočnenie zdaniteľného obchodu osobou uvedenou v predkladanej faktúre, pokiaľ si uplatňuje právo na odpočítanie DPH z predkladanej dodávateľskej faktúry. Ak sťažovateľka v tomto smere neunesie dôkazné bremeno, nemôže byť úspešná v uplatnení práva na odpočítanie.

44. 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.

45. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti sú bezpredmetné, ktoré neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 S.s.p. ako nedôvodnú zamietol.

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

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

Poučenie :

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

