

Súd: Najvyšší správny súd SR  
Spisová značka: 6Sžfk/65/2020  
Identifikačné číslo spisu: 8018200511  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. mája 2022  
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200511.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Fečíka (sudca spravodajca) a JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KOVOTVARY SPIŠ s.r.o., so sídlom Štefánikova 492/38, 053 04 Spišské Podhradie, IČO: 44 789 815, právne zast. Advokátska kancelária JUDr. Marcel Mašan, s.r.o., so sídlom Školská 257, 059 91 Veľký Slavkov, IČO: 36 858 935, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101181414/2018 zo dňa 18.06.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/73/2018 zo dňa 23.06.2020, 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.

Konanie pred orgánmi finančnej správy

1. Na základe výsledkov kontroly na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014, vykonanej u žalobcu, vydal Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) rozhodnutie č. 100441540/2018 zo dňa 23.02.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov žalobcovi určil rozdiel dane v sume 3.986,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014. Správca dane neuznal odpočítanie dane z faktúr od dodávateľa LUPTY s.r.o., naposledy so sídlom Slovenská 49, 080 01 Prešov (ďalej aj len „spoločnosť LUPTY s.r.o.“) za poskytnuté tovary a služby (vykonanie demontáže strešnej krytiny a dodanie tovarov a strojov súvisiacich s dodaním tejto služby).

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 101181414/2018 zo dňa 18.06.2018 prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Žalovaný v preskúvanom rozhodnutí uviedol, že nebolo preukázané dodanie tovarov a služieb spoločnosťou LUPTY s.r.o., ktoré bolo deklarovane predloženými faktúrami. Tvrdenia žalobcu neboli nijako preukázané a predloženie účtovných dokladov ešte nepreukazuje skutočnosť, že k dodaniu služieb a tovarov skutočne došlo, a teda, že vznikla daňová povinnosť. Žalovaný uviedol, že žalobca je v zmysle § 24 daňového poriadku povinný preukázať vierohodnosť a správnosť povinných evidencií a splniť si tak dôkaznú povinnosť. Túto sa žalobcovi nepodarilo splniť, keď ani sám konateľ žalobcu nevedel uviesť meno osoby, ktorá vystupovala v mene dodávateľa. Vykonaným dokazovaním bolo preukázané, že žalobca si uplatnil nárok na odpočet dane v rozpore s § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 a zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“).

## II.

### Konanie pred krajským súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného č. 101181414/2018 zo dňa 18.06.2018 podal žalobca v zákonnej lehote žalobu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia na Krajskom súde v Prešove (ďalej len „krajský súd“) a navrhol, aby krajský súd rozhodnutie žalovaného č. 101181414/2018 zo dňa 18.06.2018 zrušil a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie.

5. Žalobca v správnej žalobe uviedol, že správcovi dane predložil skladovú evidenciu ako aj evidenciu hmotného investičného majetku a taktiež odborné vyjadrenie č. 33/2017 zo dňa 28.06.2017 znalkyne B.. K. D., z čoho jednoznačne vyplýva, že tovary, stroje a služby fakturované spornými faktúrami sa nachádzajú u žalobcu. Napriek tomu správca dane konštatoval, že nebolo preukázané, že tieto tovary a stroje existujú. Zároveň žalobca predložil správcovi dane dôkazy (internetové správy z webovej stránky finstat.sk), z ktorých bolo zrejmé, že spoločnosť LUPTY s.r.o. dlhodobo riadne fungovala. Žalobca mal za to, že správca dane vychádzal výlučne zo zistení o tom, že spoločnosť LUPTY s.r.o. po roku 2014 zanikla a v čase konania daňovej kontroly už nefungovala. Žalobca namietal, že objektívne nemá ako inak preukázať, že tovary, stroje a služby poskytla spoločnosť LUPTY s.r.o., než predloženými účtovnými dokladmi a faktúrami, keďže tieto spoločnosti už objektívne nepodnikajú. Žalobca mal za to, že keďže sa tieto stavebné práce, strojové zariadenia a tovary skutočne nachádzajú u kontrolovaného subjektu, tento ich má riadne zaevidované v účtovníctve a používa ich pri vykonávaní podnikateľskej činnosti, došlo k prenosu dôkazného bremena na správcu dane. Žalobca ďalej namietal, že rozhodnutia správcu dane neobsahuje žiadne relevantné zdôvodnenie, akým spôsobom sa relevantné tovary, stroje a služby dostali do dispozície žalobcu a v rozhodnutí absentuje akékoľvek odôvodnenie, prečo predložené dôkazy nepovažuje za relevantné.

6. Žalobca v správnej žalobe poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej len „NSSR“) sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 a rozsudok NSSR sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015 a rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“) vo veci C-354/03, C-355/03 a C-484/03.

7. Žalovaný sa k správnej žalobe vyjadril v podaní zo dňa 14.12.2018, v ktorom označil námietky žalobcu za nedôvodné a navrhol správnu žalobu zamietnuť. Dňa 23.06.2020 krajský súd vyhlásil rozsudok sp. zn. 6S/73/2018 (ďalej aj len ako „napadnutý rozsudok“), ktorým vo výroku I. zamietol žalobu a vo výroku II. nepriznal účastníkom náhradu trov konania.

## 8. Krajský súd v odôvodnení napadnutého rozsudku

- uviedol, že samotná existencia faktúry došlej od dodávateľa tovaru - spoločnosti LUPTY, s.r.o. je nutnou, avšak nie absolútnou podmienkou pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Správca dane je povinný preveriť vierohodnosť pôvodu faktúry aj hodnovernosť údajov povinne uvedených jej vystaviteľom vo vzťahu nielen k existencii tovaru, resp. dôsledkom vykonanej služby prezentovaným žalobcom ako daňovým subjektom, ale aj postupu, ktorý bol obsahom tvrdeného zdaniteľného obchodu s tým, že oprávnené pochybnosti o hodnovernosti uskutočnení zdaniteľných obchodov presúvajú dôkazné bremeno na žalobcu,

- konštatoval, že v preskúmvanej veci je spochybnená realnosť dodania tovaru od dodávateľa tovaru, nie neexistencia vystavovaných účtovných dokladov,

- poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 4Sžf/1/2016 zo dňa 07.03.2017 a uviedol, že podnikateľ ako zmluvná strana v zdaniteľných obchodoch je povinný na obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromnoprávných vzťahov, t. j. povinnosť zaobstarať si a zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu. Daňový subjekt musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale musí aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania pre tento daňový subjekt vyplývajúce z právnych predpisov,

- ustálil, že dôvodom neuznania odpočítania dane z faktúr, na ktorých je ako dodávateľ uvedená spoločnosť LUPTY, s.r.o., bola skutočnosť, že vykonaným dokazovaním nebol u tohto dodávateľa preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Z vykonaného dokazovania vyplýva, že spoločnosť LUPTY, s.r.o. dňa 08.11.2014 zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou BAU - prof. s.r.o.. Táto spoločnosť zanikla dňa 22.11.2014 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou STANEX Trade, s.r.o. (po zmene obchodného mena FMB Group, s.r.o.), ktorá zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou VENON Group s.r.o.. Spoločnosť VENON Group s.r.o. zanikla dňa 26.07.2016 v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou BANDREAL BA s.r.o., ktorá bola dňa 30.11.2016 dobrovoľne vymazaná z obchodného registra. Právnym nástupcom sa stala spoločnosť STAVAP PLUS s.r.o. (vymazaná z obchodného registra ex offio dňa 03.10.2020). Z takto zdokladovaného zistenia vyplynulo, že spoločnosť LUPTY, s.r.o. bola zlúčená a jej právny nástupca je nekontaktný. Tieto skutočnosti vyvracajú vierohodnosť predložených dokladov a odôvodňujú pochybnosť o ich pravosti a tiež o pravdivosti údajov v nich uvedených. Predložené dôkazné prostriedky sú nepreukazné, pretože nemožno ich správnosť a pravdivosť údajov v nich uvedených overiť v účtovníctve nekontaktného subjektu - spoločnosti LUPTY, s.r.o.,

- uviedol, že samotná konateľka zaniknutej spoločnosti LUPTY, s.r.o. uviedla, že nevie nič o činnosti spoločnosti LUPTY, s.r.o., pretože sa v tej dobe liečila z psychických problémov a za spoločnosť konal C. D., ktorého splnomocnila. Uviedla, že konateľkou spoločnosti sa stala na podnet C. D., ktorý ju oslovil, aby založili spoločnosť. Na základe toho, že sa stala konateľkou, jej C. D. poslal 250,- eur. Nevedela uviesť, kto vystavil faktúry pre žalobcu, ani kto ich podpisoval, ani či bol tovar a služby dodané. Konateľka žalobcu nepozná a nikdy sa nestretli. C. D. bol splnomocnený zástupca spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. a bol spomínaný vo svedeckých výpovediach v súvislosti s ďalšími preverovanými dodávateľmi, a to STANEX Trade, s.r.o. a LUPTY, s.r.o.. Spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. si v zdaňovacom období 2014 a 2015 uplatnila odpočítanie dane z prijatých faktúr od spoločnosti LUPTY, s.r.o., FMB Group s.r.o. a MVP Consult, s.r.o.. S poukazom na postupné zlučovanie spoločností je zrejmé, že uvedené spoločnosti navzájom spolupracovali a zo svedeckých výpovedí vyplýva, že v mene spoločnosti PreShov H+R, s.r.o., STANEX Trade, s.r.o. a LUPTY, s.r.o. vystupoval C. D.. Správca dane považoval túto osobu za nedôveryhodnú a jeho konanie za podvodné. Samotný konateľ žalobcu nevedel na miestnom zisťovaní dňa 25.10.2016 uviesť žiadne informácie k obchodnému vzťahu so spoločnosťou LUPTY, s.r.o., nevedel uviesť ani, kto vystupoval za túto spoločnosť, s kým jednal, na základe čoho kontaktoval uvedenú spoločnosť. Konateľ žalobcu uviedol, že nemá objednávku ani dodací list, nevedel uviesť, kto mu odovzdával vykonané práce, nebol vedený stavebný denník a ani doklady pri preberaní prác. Faktúry boli hradené v hotovosti,

- k odbornému vyjadreniu č. 33/2017 vo veci odhadu stavebných prác fakturovaných v predložených faktúrach, ktoré boli vykonané v objektoch výrobná hala a administratívna budova (objekty OBZOR LEVOČA), uviedol, že toto odborné vyjadrenie sa týka možných vykonaných prác na objekte, ale nie je dôkazom toho, že vykonané práce vykonali spoločnosti uvedené na faktúrach. Správca dane pritom nespochybnil existenciu tovaru a služieb, ale vykonanými šetreniami nebolo preukázané, že došlo k dodávke tovarov a služieb práve spoločnosťou LUPTY, s.r.o.,

- k námietke žalobcu, že povinnosťou správcu dane bolo preukázať, kým boli uvedené služby dodané a kto dodal tovar, argumentoval, že kontrolovaný daňový subjekt musí vedieť preukázať pôvod tovaru, teda kto uvedený tovar a služby skutočne a reálne poskytol,

- poukázal na rozsudok NSSR sp. zn. 8Sžf/9/2012 zo dňa 30.01.2012, uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky (ďalej len „ÚSSR“) a rozsudok NSSR sp. zn. 3Sžf/6/2017 zo dňa 21.02.2018 a uviedol, že správca dane sa so všetkými dôkazmi v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania riadne vysporiadal a dôkazy, ktoré predložil žalobca v rámci vyrubovacieho konania nevyvracajú zistenia správcu dane uvedené v protokole. Správca dane počas výkonu daňovej kontroly aplikoval zásadu voľného hodnotenia dôkazov, s prihliadnutím na jeho povinnosť dbať, aby skutočnosť rozhodujúce pre správne určenie daňovej povinnosti boli zistené čo najúplnejšie,

- uviedol, že pokiaľ žalobca nie je spôsobilý preukázať naplnenie zákonných požiadaviek obozretného podnikania, potom poukazovanie na rozsudok Súdneho dvora vo veci Optigen, resp. Kittel, nemá oporu v ich záveroch, lebo žalobca má minimálne vedieť a tým aj hodnoverne preukázať, na základe akých reálnych činností bolo vykonané dodanie tovaru a služieb od dodávateľov za podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 zákona o DPH a ako tento tovar a služby nadobudol.

### III.

#### Konanie na kasačnom súde

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej len „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) a navrhol rozsudok krajského súdu zrušiť a vec vrátiť krajskému súdu na ďalšie konanie.

10. Sťažovateľ v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- sťažovateľ nesúhlasil s názorom krajského súdu, že neunesol dôkazné bremeno. Uviedol, že predložil 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. Sťažovateľ mal za to, že jednoznačne preukázal, že tovary a služby mu boli v celom rozsahu dodané a preto si splnil svoju dôkaznú povinnosť, k čomu poukázal na rozhodnutia NSSR (rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 6Sžf/19/2011, sp. zn. 3Sžf/29/2009), rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 5Afs/131/2004 a rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-354/03, C-355/03, C-484/03. Sťažovateľ mal za to, že súd v rozpore s uvedenou judikatúrou vyžaduje od žalobcu predloženie dôkazov nad rámec jeho dôkazného bremena,

- namietal, že v rámci daňového konania bol vypočutý C. D., ktorý potvrdil, že v tom čase zastupoval spoločnosť LUPTY, s.r.o. a že uvedené tovary a služby žalobcovi dodal. Z portálu finstat.sk je zrejmé, že spoločnosť LUPTY, s.r.o. fungovala najmenej od roku 2009 a až do ukončenia svojej činnosti vykazovala tržby nad 100.000,- eur ročne. Nešlo teda o spoločnosť, ktorá by vzbudzovala v čase, keď obchodovala so žalobcom, nejaké pochybnosti. Ak si spoločnosť LUPTY, s.r.o. nesplnila svoje povinnosti voči daňovému úradu po tom, čo ukončila obchodovanie so žalobcom, za takéto konanie tejto spoločnosti žalobca nemôže niesť zodpovednosť, keďže ide o tretí subjekt,

- namietal, že krajský súd sa neriadil ustálenou judikatúrou napriek tomu, že žalobca preukázal v zmysle vyššie uvedených rozhodnutí dodanie tovaru a služieb aj reálnu existenciu týchto tovarov, služieb a zariadení. Sťažovateľ namietal nezákonné prenesenie dôkazného bremena, keď mal za to, že správca dane, ktorý spochybnil predložené dokumenty, niesol dôkaznú povinnosť. Uviedol, že samotná pochybnosť správcu dane je v danom prípade nedostatočná pre rozhodnutie, ktoré správca dane vydal v predmetnom daňovom konaní.

11. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

### IV.

#### Právny názor kasačného súdu

12. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z NSSR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 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 NSSR a bola jej pridelená sp. zn. 6Sžfk/65/2020. Od 01.08.2021 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.

13. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

14. Z obsahu spisového materiálu kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u sťažovateľa daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil protokol č. 101205560/2017 zo dňa 05.06.2017, ktorý bol doručený sťažovateľovi spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole dňa 06.06.2017. Nasledujúcim dňom začal správca dane vyrubovacie konanie, v ktorom vydal rozhodnutie č. 100441540/2018 zo dňa 23.02.2018, ktorým podľa § 68 ods. 5 daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014 v sume 3.986,- eur.

15. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove sp. zn. 6S/73/2018 zo dňa 23.06.2020, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101181414/2018 zo dňa 18.06.2018 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

16. Podľa § 6 ods. 1 SSP správne súdy 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.

17. 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.

18. 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 chráneným záujmom daňových subjektov a iných osôb.

19. Podľa § 3 ods. 2 daňového poriadku správca dane potupuje 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 prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správnenému určeniu a vyrubeniu dane.

20. 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.

21. Podľa § 24 ods. 1 písm. a), písm. b) a písm. c) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje skutočnosť, ktoré majú vplyv a správne určenie dane a skutočnosť, ktoré je povinný uvádzať v

daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane pri správe daní a vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

22. 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.

23. Podľa § 24 ods. 3 prvá veta daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.

24. 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, protokoly o určení dane podľa pomôcok, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

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

26. 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.

27. Podľa § 19 ods. 1 prvá veta a druhá veta zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.

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

29. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa 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.

30. 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.

31. 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.

32. Kasačný súd konštatuje, že prax judikovaná NSSR sa na účely aplikácie § 464 ods. 1 SSP považuje za rozhodovaciu činnosť kasačného súdu. Keďže odo dňa 01.08.2021 došlo k prechodu kompetencií zo správneho kolégia NSSR na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v súlade s princípom právnej istoty a legitímnych očakávaní založených aj na ustálenej rozhodovacej činnosti najvyšších súdnych autorít (čl. 5 ods. 1 SSP v spojení s čl. 2 ods. 1 až 3 Civilného sporového poriadku), je kasačný súd viazaný doterajšou rozhodovacou činnosťou správneho kolégia NSSR.

33. Kasačný súd v nadväznosti na vyššie uvedené zistil, že v kasačnom konaní boli rovnaké sťažovateľom namietané právne otázky v obdobných veciach už právoplatne posúdené NSSR v konaní vedenom pod sp. zn. 8Sžfk/31/2020 a Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky v konaniach

vedených pod sp. zn. 1Sžfk/96/2020 a 10Sžfk/15/2020. Kasačný súd v týchto veciach kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietol.

34. V súlade s § 464 ods. 1 SSP ku sťažnostným bodom sťažovateľa poukazuje preto senát kasačného súdu na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/96/2020 zo dňa 23.03.2022, s ktorým sa konajúci kasačný súd stotožňuje a v príslušnom rozsahu uvádza. Na tých miestach, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je plne aplikovateľné na prejednávajúcu vec, kasačný súd v záujme zrozumiteľnosti a presvedčivosti odôvodnenia tohto rozsudku uvádza okolnosti príznačné pre prejednávajúcu vec.

35. K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, rozloženiu dôkazného bremena vo vzťahu k rozsudku NSSR sp. zn. 3Sžf/1/2011, sp. zn. 6Sžf/19/2011, sp. zn. 3Sžf/29/2009, rozhodnutie NSS ČR sp. zn. 5Afs/131/2004 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.

36. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na rozsudok NSSR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím ÚSSR sp. zn. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. 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...“.

37. Podobný právny názor vyplýva aj z rozsudku NSSR 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...“

38. 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.

39. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti proti rozsudku krajského súdu nesúhlasil najmä s názorom krajského súdu, že neuniesol dôkazné bremeno o tom, že tovary a služby mu boli reálne dodané. Poukazoval pritom na odborné vyjadrenie, z ktorého vyplýva, že na objektoch užívaných sťažovateľom boli vykonané práce, ktoré zodpovedajú čiastočne prácam, uvedeným na predložených faktúrach.

40. Ako uviedol kasačný súd v rozsudku sp. zn. 1Sžfk/96/2020 zo dňa 23.03.2022: „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.

41. 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.

42. 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 vecí 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.

43. 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.

44. 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 vykonávajúcim dokazovanie a jeho úloha, 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.

45. 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 ÚSSR sp. zn. I.ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018).

46. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uviesť 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.

47. 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 (rozhodnutie NSSR sp. zn. 8Sžf/26/2014 zo dňa 17.09.2015).

48. 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.

49. 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.

50. Kasačný súd poukazuje aj na nález ÚSSR 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 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.

51. 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 sťažovateľovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že predmetné obchody sa uskutočnili tak, ako boli deklarované, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

52. 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.

53. 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. [v predmetnej

veci za posudzované obdobie 2. štvrťrok 2014 odpočítanie dane od spoločnosti LUPTY, s.r.o.] je nepravdivé, pretože toto správca dane ani žalovaný neuvádzal, ale preto, že vykonaným dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH.

54. 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 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.

55. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred krajským 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.

56. Záverom je 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 B.. K. D. (bod 6. kasačnej sťažnosti), tak ani tieto listiny nie sú dôkazom toho, že predmetné tovary a služby boli dodané subjektom, ktorý ich sťažovateľovi fakturoval (ako dodávku), resp. že práve tieto plnenia boli predmetom zdaniteľných obchodov, za ktoré si daňový subjekt (sťažovateľ) uplatňuje právo na odpočet DPH.

57. 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 (B.. K. D., 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 [v predmetnej veci spoločnosť LUPTY, s.r.o.] resp. že vôbec boli vykonané ako zdaniteľné obchody tvoriace základ pre priznanie práva na odpočet DPH za príslušný mesiac.

58. Kasačný súd sa preto nestotožnil ani s tým tvrdením sťažovateľa (bod 7. kasačnej sťažnosti), 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 daň štátu [spoločnosť LUPTY, s.r.o.] , sankcionuje žalobcu.“ Kasačný súd sa však vzhľadom na dôkaznú situáciu vo 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 bode 8. kasačnej sťažnosti sťažovateľ brojí proti tomu, že produkoval vo veci dostatok dôkazov na preukázanie dodávok tovarov/služieb, ktoré dokonca označuje ako „nadštandardné“ (odkazujúc na obstarané odborné vyjadrenie), 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.

59. 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 (bod 4., bod 10. kasačnej sťažnosti). Z ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu totiž jednoznačne vyplýva, že daňový subjekt je v prípade daňovej kontroly povinný preukázať samotný zdaniteľný obchod.

60. Kasačný súd poukazuje aj na nález ÚSSR 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).

61. 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 apríl 2015 [v predmetnej veci za posudzované obdobie 2. štvrťrok 2014].

62. 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 neznamena, že ide o tie práce, za ktoré si sťažovateľ uplatnil odpočet DPH [za posudzované obdobie 2. štvrťrok 2014].

63. 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. Faktúry tvoriace súčasť odborného vyjadrenia znalkyne 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.

64. 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 C. D. konal s tretími osobami za konateľku spoločnosti LUPTY s.r.o. na základe plnej moci, 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.

65. Vzhľadom na skutočnosť, že predmetom dodávok od spoločnosti LUPTY, s.r.o. vo vzťahu k sťažovateľovi mali byť za zdaňovacie obdobie 2. štvrťrok 2014 aj tovary (hmotné produkty), orgány verejnej správy verifikovali, či boli tieto tovary riadne dodané sťažovateľovi, resp. či ich dodanie sťažovateľ ako nadobúdateľ podľa príslušných faktúr preukázal, avšak dospeli k záveru, že tomu tak nie je. Na str. 9 rozhodnutia žalovaný uvádza „správca dane ani odvolací orgán nespochybňuje existenciu týchto strojov či prác. Pri preverovaní dodania tovaru v súlade so základnou zásadou daňového konania - preferovania skutočného obsahu právneho úkonu pred jeho formálnym prejavom, správca dane zistil, že spochybnené zdaniteľné obchody sa neuskutočnili.“ Žalovaný konštatoval, že „reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov nebolo reálne preukázané daňovým subjektom ani jeho dodávateľom“. Správca dane zároveň v priebehu daňovej kontroly vykonal výsluch svedka (C. D.), pričom dospel k záveru, že jeho tvrdenia, že „došlo k dodaniu tovarov a služieb uvedených na predmetných faktúrach“ boli iba vo verbálnej rovine a neboli podložené vecnými dôkazmi.

66. 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 hmotno-právne predpoklady pre priznanie práva na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie 2. štvrt'rok 2014, keď sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno o preukázaní plnení, nebolo preukázané ani to, že by tieto plnenia poskytla spoločnosť LUPTY, s.r.o. a zároveň zo skutkových zistení 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.

67. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti vyhodnotil kasačný súd ako nedôvodné, ktoré neboli spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

68. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 SSP (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní; zároveň kasačný súd nevidel dôvod na postup podľa § 168 SSP.

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

#### **Poučenie :**

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