

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/96/2020
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8018200532
Dátum vydania rozhodnutia: 23. 03. 2022
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Monika Valašiková
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2022:8018200532.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Zuzany Mališovej a prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): KOVOTVARY SPIŠ, s.r.o., so sídlom Štefánikova 492/38, 053 04 Spišské Podhradie, IČO: 44 789 815, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. Marcel Mašan s.r.o. so sídlom Školská 257, 059 91 Veľký Slavkov, adresa pracoviska: Hviezdoslavova 2, 058 01 Poprad, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101186227/2018 zo dňa 18.06.2018, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 6S/78/2018-250 zo dňa 23.06.2020, takto

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

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

odôvodnenie:

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101186227/2018 zo dňa 18.06.2018 potvrdzujúceho rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100452944/2018 zo dňa 27.02.2017, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 7 171,00 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015.

2. Krajský súd rozsudok odôvodnil podľa § 140 SSP a v celom rozsahu odkázal na rozsudky Krajského súdu Prešov vo veciach týkajúcich sa toho istého žalobcu a predmetu konania (sp.zn. 2S/78/2018 - vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2014, sp.zn. 2S/74/2018 - 3. štvrtrok 2014, sp.zn. 2S/79/2018 - júl 2015), sp.zn. 6S/73/2018 - 2. štvrtrok 2014). Tiež odkázal na odôvodnenie rozsudku iného senátu pod sp.zn. 5S/73/2018 (vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia október 2014, 1. štvrtrok 2014, február 2015, marec 2015, máj 2015, jún 2015).

3. Žalobca namietal prostredníctvom svojich námietok proti spochybneniu riadnej realizácie zdaniteľných obchodov a záverom, že jeho dodávateľa tovaru, ako aj ich obchodní partneri v skutočnosti spolu neobchodovali, ale len vystavovali faktúry za účelom získania daňovej výhody. Najmä namietal, že

žalobca konal v dobrej viere, v dobrom úmysle a všetky účtovné doklady má v poriadku a preto došlo podľa jeho názoru k preukázanému zdaniteľnému plneniu a dodaniu tovaru. V žalobách argumentoval žalobca, že predložil správcovi dane skladovú evidenciu, ako aj evidenciu hmotného investičného majetku a taktiež odborné vyjadrenie č. 33/2017 zo dňa 28.06.2017 znalkyne N., z čoho vyplýva, že tovary, stroje a služby, ktoré sú fakturované neuznanými faktúrami sa nachádzajú u žalobcu. Taktiež má tieto stroje riadne zaevidované v účtovnej evidencii, časť spotrebného materiálu sa stále nachádza v sklade žalobcu a budova, ktorá slúži ako výrobný priestor a administratívna budova pre žalobcu je preukázateľne novo zrekonštruovaná. Zároveň žalobca dôvodil tým, že správcovi dane predložil doklady - správy z internetových stránok A.K.U., z ktorých je zrejmé, že spoločnosti STANEX TRADE, s.r.o., ECONTEC, s.r.o., LUPTY s.r.o. a PreShov H+R, s.r.o. dlhodobo riadne fungovali, o čom svedčia prehľady ich ekonomických výsledkov za roky 2010 až 2014, plnili si v uvedených rokoch svoje daňové povinnosti a dokonca obchodný obrat mal trvalo stúpajúcu tendenciu. Žalobca ďalej v žalobe argumentoval tým, že nemá objektívne možnosť preukázať, že tovary, stroje a služby realizovali skutočne tieto spoločnosti, ináč ako predloženými účtovnými dokladmi a preukázaním existencie tovarov a prác, keďže tieto spoločnosti už objektívne nepodnikajú.

4. Správny súd zdôraznil, že iba skutočnosť, že žalobca disponuje došlou faktúrou doplnenou inými účtovnými dokladmi (napríklad dodacie listy, skladové príjemky, či príjmové doklady o platbe v hotovosti a iné), príp. že v materiálnej forme existuje predmet zdaniteľného obchodu, nie je procesnou prekážkou pre správcu dane, aby uplatňujúc svoju právomoc podľa § 2 písm. a/ v spojení s § 24 ods. 2 Daňového poriadku hodnotnosť vystavenia a obsahu týchto dôkazných prostriedkov preveril. Samotná existencia tovaru alebo služby bez ďalšieho neznamena, že ide práve o tie tovary a služby, za ktoré si daňový subjekt uplatňuje právo na odpočet DPH (za príslušný mesiac), pričom dôkazné bremeno v tomto zmysle zaťažuje práve daňový subjekt.

5. Samotná existencia faktúry došlej od dodávateľov tovaru (t.j. spoločností ECONTEC, s.r.o., PreShov H+R, s.r.o.) v zmysle § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) je nutnou, avšak nie absolútnou podmienkou pre priznanie práva na odpočítanie DPH. Správca dane je povinný podľa § 2 písm. a/ Daňového poriadku pri správe daní preveriť vierohodnosť pôvodu faktúry v zmysle § 71 ods. 1 písm. c/ zákona o DPH, ako aj hodnotnosť údajov povinne uvedených jej vystaviteľom vo faktúre (§ 72 ods. 5 v spojení s § 74 ods. 1 zákona o DPH) vo vzťahu nielen k existencii tovaru, resp. dôsledkom vykonanej služby prezentovaných žalobcom ako daňovým subjektom, ale aj k postupu, ktorý bol obsahom tvrdeného zdaniteľného obchodu s tým, že oprávnené pochybnosti o hodnotnosti uskutočnení zdaniteľných obchodov presúvajú dôkazné bremeno na žalobcu. Navyše v preskúmvanej veci bola spochybnená reálnosť dodania tovaru od dodávateľov tovaru, nie neexistencia vystavovaných účtovných dokladov.

6. Správny súd poukázal na právny názor Najvyššieho súdu SR vyjadrený v rozsudku sp.zn. 4Sžf/1, 45-50/2016 zo dňa 07.03.2017, podľa ktorého limity obozretnosti podnikateľa predovšetkým vymedzuje súkromné právo prostredníctvom generálne stanovenej zodpovednosti štatutárnych orgánov (k tomu pozri ustanovenia § 67b, 135a ods. 1 [odborná starostlivosť konateľa], § 194 ods. 5 [odborná starostlivosť člena predstavenstva akciovej spoločnosti] ako aj § 243a [odborná starostlivosť člena predstavenstva družstva] Obchodného zákonníka - ObZ), resp. zmluvne uložené povinnosti určitú špeciálnu (obchodnú) činnosť vykonávať s odbornou starostlivosťou. Pre preskúmvanú vec je irelevantné, že najmä pôsobí smerom dovnútra podnikateľa (k tomu pozri § 135a ods. 2 v spojení s odsekom 5 ObZ), zavazujú podnikateľa ako zmluvnú stranu u zdaniteľných obchodov na obozretný prístup k vzniku zdaniteľných súkromno-právnych vzťahov, t.j. - povinnosť zaobstarať si a pri rozhodovaní zohľadniť všetky dostupné informácie týkajúce sa zdaniteľného obchodu (najmä cez verejne prístupné obchodné a živnostenské či daňové registre, zoznamy dlžníkov, úpadcov alebo reštrukturalizovaných subjektov, a to aj historické údaje, alebo relevantné mediálne správy), so zohľadnením záujmov spoločnosti a súčasne všetkých jej spoločníkov. Z uvedeného potom vyplýva, že štatutárny orgán musí mať nielen dostatočné informácie o obsahu a rozsahu zdaniteľných obchodov so svojimi obchodnými partnermi, ale aj zvažovať možné riziká z tohto obchodovania pre tento daňový subjekt vyplývajúcich v zmysle právnych predpisov, vrátane daňových.

7. Zo skutočností zistených v preskúmvanej veci aj pre správny súd vyplývalo, že právny nástupca dodávateľa PreShov H+R, s.r.o. bol v čase vykonania daňovej kontroly nekontaktný. Za spoločnosť v čase uskutočnenia deklarovovaných obchodov konal Y. L. na základe falošného plnomocenstva.

Fakturácia medzi daňovými subjektmi prebehla, ale tovar v skutočnosti dodaný nebol. Reálne uskutočňovanie dodávok tovaru nebolo preukázané, a to ani samotným daňovým subjektom (žalobcom) a ani vykonaným šetrením správcu dane. Napriek tomu, že žalobca predložil faktúry o dodávkach tovaru, existencia faktúr a ich zaúčtovanie automaticky neznamená oprávnený nárok na odpočítanie dane, pokiaľ sa nepreukáže materiálna podstata veci, t.j. reálne dodanie fakturovaného tovaru, resp. služby. Žalobca okrem tvrdenia, že k dodaniu tovaru došlo (podľa názoru žalobcu o tom svedčia vystavené a zaúčtované faktúry), nijakým iným relevantným spôsobom nepreukázal svoje tvrdenia. Všetky nákupy a predaje tovaru žalobca deklaroval len na základe listinných dôkazov, ale relevantné dôkazy preukazujúce reálne dodanie tovaru nepredložil. Spoločnosť ECONTEC, s.r.o. nedodala tovar a služby kontrolovanému daňovému subjektu z dôvodu, že v období 1. štvrťroka 2014 vykonaným dokazovaním nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Správca dane pri preverovaní skutočností pre správne určenie dane zistil, že spoločnosť ECONTEC, s.r.o. so správcom dane nekomunikuje, je nekontaktná, posledné daňové priznanie k dani z pridanej hodnoty podala za zdaňovacie obdobie 4. štvrťroka 2012 a ku dňu 23.04.2014 jej bola zrušená registrácia DPH. Správca dane vykonal aj úkony smerujúce k vypočítaniu konateľa spoločnosti ECONTEC, s.r.o. Tomáša Belaia, ten sa však na adrese prechodného pobytu nezdržoval a zásielky sa vracali s poznámkou adresát neznámy. Ani sám konateľ žalobcu Miroslav Kalinka nevedel uviesť žiadne informácie týkajúce sa obchodného vzťahu so spoločnosťou ECONTEC, s.r.o. Nevedel uviesť osobu, s ktorou komunikoval, s ktorou predmetný obchod dohodol, kto mu predmetné práce za spoločnosť ECONTEC, s.r.o. odovzdal, nebol vedený stavebný denník a ani iné doklady preukazujúce prebratie prác.

8. Pokiaľ žalobca ako daňový subjekt nebol spôsobilý preukázať naplnenie vyššie uvedených zákonných požiadaviek obozretného podnikania, a to je v prípade žalobcu ako daňového subjektu zo zistení žalovaného, pre správny súd preukázané, potom poukazovanie na rozsudky vo veci Optigen (resp. Kittel) žalobcom nemá oporu v ich záveroch, lebo žalobca minimálne mal vedieť a tým aj hodnoverne preukázať, na základe akých reálnych činností bolo vykonané dodanie tovaru od dodávateľov tovaru 1 až 3 za podmienok vymedzených v § 19 ods. 1 zákona o DPH a ako tento tovar nadobudol.

9. Uvedený právny názor správneho súdu nemôže zmeniť ani tvrdenie žalobcu s poukazom na právne názory vyslovené v rozsudku Najvyššieho súdu SR - sp.zn. 3Sžf/1/2011, sp.zn. 4Sžf/30/2014, nakoľko predmetom preverovania práva na odpočítanie DPH uplatneného žalobcom za príslušné zdaňovacie obdobie nie je existencia dodaného tovaru, ale náležitosti zdaniateľného obchodu zachytené v došlých faktúrach.

10. Správny súd sa stotožnil so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými v predchádzajúcich konaniach o tom, že žalobca porušil § 51 ods. 1 písm. a/ v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane z tovaru a služieb, pri ktorých nevznikla daňová povinnosť. Na základe vyššie uvedených skutočností žalobu zamietol.

11. O trovách konania súd rozhodol s prihliadnutím na ustanovenie § 167 a nasl. SSP tak, že žalobcovi, ktorý nemal úspech v konaní, nepriznal ich náhradu. Žalovaný na náhradu trov konania zo zákona nemá nárok, keďže v danom prípade neboli splnené podmienky podľa § 168 a § 169 SSP.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

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

13. Sťažovateľ namietal, že predložil súdu faktúry, dodacie listy, evidenciu materiálu strojov a služieb, ktorými prijal dodávaný tovar do svojej internej účtovnej evidencie, t.j. do majetku spoločnosti a následne predložil aj znalecký posudok, z ktorého vyplýva, že na objektoch užívaných žalobcom boli vykonané práce, ktoré zodpovedajú čiastočne prácam, ktoré boli predmetom faktúr. Daňový subjekt teda jednoznačne preukázal, že tovary a služby mu boli v celom rozsahu dodané, čím si splnil svoju dôkaznú povinnosť. Poukázal na rozhodnutia NS SR pod sp. zn.

3Sžf/1/2011, sp. zn. 6Sžf/19/2011, sp. zn. 3Sžf/29/2009, rozhodnutie NSS ČR sp. zn. 5Afs/131/2004 a rozhodnutie Európskeho súdneho dvora C-354/03, C-355/03, C-484/03.

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

15. K argumentácii súdu poznamenal, že v rámci daňového konania bol vypočítaný p. L., ktorý jednoznačne potvrdil, že v tom čase zastupoval spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. a uvedené tovary a služby sťažovateľovi dodal. Zároveň je nesporné, že spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. v rokoch 2010 až 2014 permanentne zvyšovala svoj obrat, ako aj zisk a zanikla zlúčením až v októbri 2015, a teda v kontrolovanom období vykonával subjekt PreShov H+R, s.r.o. podnikateľskú činnosť. Daňový úrad túto skutočnosť, že by nebolo vykonané plnenie alebo že ho vykonal iný subjekt v rozhodnom období nepreukázal, keďže k zániku spoločnosti došlo až v októbri 2015. Ak si spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. nespĺnila svoje povinnosti voči daňovému úradu ako vyplýva z vyššie citovanej judikatúry, za takéto konanie tejto spoločnosti sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť, keďže ide o tretí subjekt.

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

17. Zároveň poznamenal, že ani daňovému úradu sa nepodarilo preukázať, či spoločnosť PreShov H+R, s.r.o. v rozhodnom období nevykonávala podnikateľskú činnosť, ale vzhľadom na to, že ide o spoločnosť, ktorá pôsobila na trhu od roku 2007, pričom zo zabezpečených štatistických údajov žalobcom, ktoré boli predložené ako súdu, tak aj daňovému úradu je zrejme, že táto spoločnosť mala rastúcu tendenciu obrátov od roku 2010 až do roku 2014, preto sťažovateľ nemôže niesť zodpovednosť za podvodné konanie spoločnosti PreShov H+R, s.r.o. ako už judikoval Európsky súdny dvor v rozhodnutiach (C354/03, 355/03. C-484/03).

18. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie pred kasačným súdom

19. Prejednávaná vec bola dňa 02.11.2020 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky - ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie - podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 1S - sp. zn.: 1Sžfk/96/2020. S účinnosťou ku dňu 1. augusta 2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 1. augusta 2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola preto zo zákonných dôvodov podľa predchádzajúcej vety náhodným výberom pridelená na rozhodnutie kasačnému senátu 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

20. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej

stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky A..B..U. podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

21. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove č. k. 6S/78/2018-250 zo dňa 23.06.2020, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101186227/2018 zo dňa 18.06.2018 potvrdzujúceho prvostupňové rozhodnutie správcu dane.

22. Z obsahu administratívneho spisu kasačný súd zistil, že správca dane Daňový úrad Prešov vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty podľa zákona o DPH za zdaňovacie obdobie apríl 2015. O výsledku daňovej kontroly vyhotovil Protokol z daňovej kontroly č. 101205560/2017 z 05.06.2017, ktorý bol doručený spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedených v protokole daňovému subjektu dňa 06.06.2017 (dátum ukončenia daňovej kontroly). Nasledujúci deň začal správca dane vyrubovacie konanie, v ktorom vyhodnotil vykonané dôkazy a na základe týchto dôkazov vydal prvostupňové rozhodnutie č. 100452944/2018 z 27.02.2018, ktorým správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2015 v sume 7 171,00 eur.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

24. Správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom (§ 6 ods. 1 SSP).

25. 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.

26. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

27. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prieťahov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

28. 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.

29. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

30. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

31. 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.

32. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane.
Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

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

35. 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.

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

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

38. 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.

39. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu dospel k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchýlil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmito sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

40. K namietanému odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe, rozložení dôkazného bremena vo vzťahu k rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky 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.

41. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z.z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok

nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“.

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

43. 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 deklarovaneho 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.

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

45. 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.

46. 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.

47. 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.

48. 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.

49. 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 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.

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

51. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať je 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 realnosť 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.

52. 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).

53. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybné 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.

54. 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.

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

56. 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 prejednávanom prípade nestalo.

57. 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.

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

59. 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 vyhodnutí súdneho spisu, ktorého súčasťou je aj administratívny spis žalovaného, dospel k rovnakému záveru ako krajský súd, a to, že správne orgány vo svojich rozhodnutiach dôkladne a rozsiahlo popísali zistený skutkový stav, ktorý aj samotný krajský súd uviedol vo svojom rozhodnutí, dôkazy, ktoré nadobudol správca dane v rámci daňovej kontroly a vyrubovacieho konania aj riadne vyhodnotil a vysporiadal sa dôkladne aj so všetkými námietkami sťažovateľa.

60. Skutočnosti, ktorými sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybňuje predmetný rozsudok boli totožné s námietkami, ktoré už namietal v konaní pred správny súdom, ako aj pred žalovaným správny orgánov 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.

61. 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 N. (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. 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 N. (bod 6. kasačnej sťažnosti), tak ani tieto listiny nie sú dôkazom toho, že predmetné tovary a služby boli sťažovateľovi skutočne dodané, resp. že práve tieto plnenia boli predmetom zdaniteľných obchodov, za ktoré si daňový subjekt (sťažovateľ) uplatňuje právo na odpočet DPH.

62. Naviac 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 (N., číslo úkonu: 33/2017) by mohlo byť vnímané ako zákonný a kvalifikovaný znalecký úkon v rozsahu toho, čo ním mal sťažovateľ dokázať, keď z úradnej pečiatky znalkyne vyplýva,

že táto je znalkyňou v odvetví „odhad hodnoty nehnuteľnosti“ a „odhad hodnoty stavebných prác“, avšak predložené odborné vyjadrenie neposkytuje odpoveď smerujúcu k hodnote prác, ale k objemu vykonaných prác. Okrem toho, aj keby tento podklad bol relevantný (ako znalecký úkon podľa osobitných právnych predpisov), nedokazuje, že predmetné práce boli predmetom uplatnených zdaniteľných obchodov. Znalkyňa v danom úkone len komparovala slovný popis na príslušných faktúrach (v súhrne troch údajných dodávateľov sťažovateľa) so stavom na stavbe, kde údajne tieto práce mali byť podľa sťažovateľa realizované, avšak odborné vyjadrenie nepotvrďuje, že tieto práce naozaj vykonali predmetní dodávatelia (vrátane spoločnosti PreShov H+R s.r.o.), resp. že vôbec boli vykonané ako zdaniteľné obchody tvoriace základ pre priznanie práva na odpočet DPH za príslušný mesiac.

63. 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 štátu daň /spoločnosť PreShov H+R, s.r.o./, sankcionuje žalobu.“ Kasačný súd sa však vzhľadom na dôkaznú situáciu vo veci (k tomu pozri aj ďalšie časti odôvodnenia tohto rozsudku) stotožnil so zisteniami orgánov verejnej správy, resp. krajského súdu v tom zmysle, že podmienky pre odpočítanie DPH (tak, ako si to sťažovateľ uplatnil), splnené neboli. Aj v 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 obstaraný znalecký posudok), pričom však opomína, že dôkazy boli orgánmi verejnej správy, ako aj krajským súdom hodnotené vo vzájomných súvislostiach (prihliadajúc napr. aj na to, že sťažovateľ nebol schopný preukázať splnenie základnej zákonnej povinnosti týkajúcej sa stavebných prác, a to vedenie stavebného denníka k údajne vykonaným prácam). Na tieto skutočnosti musel prihliadať aj kasačný súd v rámci rozhodovania vo veci.

64. 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.

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

66. Pre úplnosť je potrebné uviesť, že krajský súd vo veci sp. zn.: 6S/78/2018, t.j. vo veci, ktorá je predmetom tohto kasačného konania, rozhodol aj odkazom (§ 140 SSP) na rozsudok toho istého krajského súdu - o. i. - sp. zn. 2S/78/2018, ktorý bol rovnako preskúmaný v kasačnom konaní senátom 4S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, a preto bude v tomto rozsudku kasačný senát odkazovať aj na rozsudok krajského súdu sp. zn.: 2S/78/2018 ako na súvisiaci právny základ rozhodnutia.

67. Záver, že orgány verejnej správy mali pochybnosti o poskytnutí zdaniteľného plnenia (a teda o materiálnom základe zdaniteľného obchodu) vyplýva napr. z ods. 61 rozsudku krajského súdu vo veci sp. zn.: 2S/78/2018, v ktorom sa uvádza: „Vzhľadom na spochybnenie samotného dodania tovarov a prác deklarovane spoločnosťami, ako aj reálnosti týchto dodaní, v spojení s výsledkami miestneho zisťovania u žalobcu...“, resp. z odseku 65. „Správny súd ďalej zdôrazňuje aj tú skutočnosť, že konateľ žalobcu sám osobne preberal vykonávané práce, pričom nebol vedený stavebný denník a o odovzdaní

prác neexistujú písomné dôkazy. Takisto súd poukazuje na to, že uzatvorená zmluva ani objednávky neboli medzi žalobcom a dodávateľskou spoločnosťou dodanie týchto tovarov a vykonaných prác nepotvrdila.“ alebo napr. z ods. 22 odôvodnenia rozsudku krajského súdu: „Daňový subjekt ani na základe výzvy správcu dane v súvislosti s upozornením na pochybnosti nepredložil žiadne dôkazy o reálnosti týchto obchodov“, príp. z ods. 72 rozsudku krajského súdu: „Z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcom predložené daňové doklady (faktúry a dôkazy odborné vyjadrenie č. 33/2017) na preukázanie sporného zdaniteľného plnenia nespĺňajú zákonom požadované kritériá na uplatnenie odpočítania DPH s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1, 2 písm. a) Zákona o DPH, ako i v jeho hodnosti v samotnej účtovnej evidencii predloženej žalobcom“.

68. Zároveň aj v rozsudku krajského súdu sp. zn. 6S/78/2018, o ktorom sa koná v tomto kasačnom konaní, krajský súd ustálil, že „Fakturácia medzi daňovými subjektmi prebehla, ale tovar v skutočnosti dodaný nebol. Reálne uskutočňovanie dodávok tovaru nebolo preukázané, a to ani samotným daňovým subjektom (žalobcom) a ani vykonaným šetrením správcu dane. Napriek tomu, že žalobca predložil faktúry o dodávkach tovaru, existencia faktúr a zúčtovanie automaticky neznamena oprávnený nárok na odpočítanie dane, pokiaľ sa nepreukáže materiálna podstata veci, t.j. reálne dodanie fakturovaného tovaru.“ (odsek 13 rozsudku krajského súdu - sp. zn.: 6S/78/2018). V tom istom odseku odôvodnenia krajský súd poukazuje na to, že v daňovom konaní sťažovateľ všetky nákupy a predaje deklaroval len na základe listinných dôkazov, ale relevantné dôkazy preukazujúce dodanie tovaru nepredložil.

69. 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.

70. 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 mesiac apríl 2015).

71. 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.

72. Uvedený záver v kombinácii s inými parciálnymi zisteniami z daňovej kontroly a zisteniami uvedenými v rozsudku krajského súdu, resp. v tomto rozsudku (napr. skutočnosť, že spoločnosť PreShov H+R s.r.o. nemala žiadny personálny substrát na vykonanie týchto stavebných prác, že Y. konal s tretími osobami za konateľov spoločnosti

PreShov H+R s.r.o. na základe plných mocí, o ktorých bolo neskôr preukázané, že ich skutoční konatelia Y. neudelili, resp. skutočnosť, že stavebné práce mal vykonať J. Č., ktorý nie je podnikateľom a v rozhodnom čase bol nezamestnaný, a ktorý zároveň uviedol, že na stavbách pre Y. nevedol žiadnu pracovnú skupinu, pričom na príslušných stavbách údajne ani nepracoval (ods. 63 odôvodnenia krajského súdu - sp. zn.: 2S/78/2018), 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.

73. Verifikácia štádia rozostavanosti alebo rekonštrukcie stavby, a to ani v podobe znaleckého úkonu podľa osobitných predpisov - bez ďalšieho nepreukazuje, že sa jedná o práce, ktoré sú predmetom faktúr tvoriacich sťažovateľom tvrdený materiálny základ pre priznanie práva na odpočet DPH (apríl 2015 - faktúry č. 201500628, 201500639 a 201500651). Podľa názoru kasačného súdu, nielenže takýto úkon

nie je sám osebe dôkazom o vykonaní fakturovaných prác, ale pri vzájomnom hodnotení skutkových okolností veci, môže byť takýto dôkaz - pre účely priznania práva na odpočet DPH - negovaný. Uvedené platí najmä v prípadoch, keď daňový subjekt - sťažovateľ nie je schopný (v rámci daňovej kontroly alebo vo vyrubovacom konaní) produkovať iné dôkazy preukazujúce poskytnutie predmetných prác (napr. kontinuálne a riadne vedený stavebný denník, preberacie protokoly a pod.), príp. ak z iných obstaraných dôkazov vzniknú legitímne pochybnosti o tom, že fakturované práce sú naozaj prácami, ktoré boli na stavbe vykonané v rozsahu a spôsobom ako ich deklaruje daňový subjekt - sťažovateľ (napr. výpovede svedkov popierajúcich vykonanie stavebných prác a pod.).

74. Vzhľadom na skutočnosť, že predmetom dodávok od spoločnosti PreShov H+R s.r.o. vo vzťahu k sťažovateľovi mali byť za mesiac apríl 2015 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 „Daňový subjekt predložil ako dôkaz odborné vyjadrenie znalca a prehľad dlhodobého majetku. Odvolací orgán k týmto tvrdeniam a predloženým dôkazom uvádza, že samotné predloženie týchto dôkazov ešte nepreukazuje reálnosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu, vypovedá to len o existencii strojov, zariadení a možných vykonaných prácach na budove.“ a v tom istom odseku rozhodnutia žalovaný uvádza, že správca dane vykonaním dokazovania zistil, že „zdaniteľné obchody deklarované faktúrami sa neuskutočnili.“ Správca dane zároveň v priebehu daňovej kontroly vykonal výsluch svedka (Y. L.), pričom dospel k záveru, že jeho tvrdenia, že „došlo k dodaniu tovarov a služieb uvedených na predmetných faktúrach bolo iba vo verbálnej rovine a neboli podložené vecnými dôkazmi.“

75. Z uvedeného potom vyplýva, že správca dane, ako aj žalovaný v rámci daňovej kontroly, resp. vo vyrubovacom konaní dospeli k správne záveru, že vo veci neboli splnené hmotno-právne predpoklady pre priznanie práva na odpočet DPH za mesiac apríl 2015, keď sťažovateľ neunesol dôkazné bremeno o preukázaní plnení (str. 9 rozhodnutia žalovaného: „Daňový subjekt ani na základe výzvy správcu dane nepredložil pri daňovej kontrole žiadny relevantný dôkaz o reálnom uskutočnení zdaniteľných obchodov tak, ako to deklaroval predloženými dokladmi.“ a „Úlohou správcu dane pri posudzovaní opodstatnenosti uplatnených nárokov je vychádzať z daňových dokladov predložených platiteľom, ale aj zo zistení, či predloženým dokladom neabsentuje materiálny podklad. Povinnosťou daňového subjektu je, aby preukázal správcovi dane všetky skutočnosti týkajúce sa jeho daňových povinností, uplatnenia práva na odpočítanie dane a reálnosti zdaniteľných obchodov predložením všetkých relevantných dôkazov, ktoré má k dispozícii. Daňový subjekt si však túto povinnosť v rámci daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní nesplnil.“). Sekundárne nebolo preukázané ani to, že by tieto plnenia poskytla spoločnosť PreShov H+R s.r.o. a zároveň zo skutkových okolností a ani z dôkazov dodaných sťažovateľom nevyplýva, že by tieto práce vykonala iná osoba ako je tá, ktorá je uvedená na faktúrach, ktoré majú tvoriť základ pre odpočítanie DPH v súdnej veci, t.j. nebolo preukázané, že by tieto práce boli vykonané inou zdaniteľnou osobou.

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

77. V súvislosti s odôvodnením rozsudku krajského súdu poukazuje kasačný súd na to, že odôvodnenie rozsudku krajského súdu bolo realizované v skrátenej podobe (bod 2. a bod 3. rozsudku krajského súdu) - v súlade s ustanovením § 140 SSP, kedy krajský súd odkázal na skoršie rozhodnutia vo veci a následne v texte kasačnou sťažnosťou napadnutého rozsudku poukázal len v stručnosti na dôvody, pre ktoré správnu žalobu zamietol.

78. Tieto závery spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem vytvárajú dostatočné právne východiská pre vyslovenie výroku napadnutého rozsudku. Najvyšší správny súd sa s nimi stotožnil v celom rozsahu, považujúc právne posúdenie veci krajským súdom za správne. Zároveň kasačný súd ustálil, že v rámci rozhodovania o podanej správnej žalobe sa krajský súd neodchýlil od rozhodovacej praxe kasačného súdu a jeho rozsudok je aj v kontexte § 140 SSP dostatočne odôvodnený.

79. Podľa ust. § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

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

81. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

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