

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 2Sžfk/69/2017
Identifikačné číslo spisu: 8016200477
Dátum vydania rozhodnutia: 30.09.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:8016200477.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Bencovej a členov senátu JUDr. Jozefa Hargaša a Mgr. Petra Melichera, v právnej veci žalobcu ARPROG, akciová spoločnosť Poprad, so sídlom Hodžova 3292/3, Poprad, IČO: 36 168 335, zastúpeného Mgr. Annou Angelovičovou, advokátkou, so sídlom Prešov, Slánska 20A, proti žalovanému Finančnému riaditeľstvu SR, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná 63, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 102938636/2016 zo dňa 14. apríla 2016, o kasačnej sťažnosti žalobcu (sťažovateľ) proti rozsudku Krajského súdu v Prešove z 24. februára 2017 č. k. 6S/25/2016 - 45 takto

rozhodol:

- I. Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietá.
- II. Účastníkom náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

1. Kasačnou sťažnosťou napadnutým Rozsudkom krajského súdu bola zamietnutá žaloba o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného zo dňa 14.04.2016, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov zo dňa 16.10.2015 o vyrubení rozdielu dane v sume 67 010,75 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku.

2. Krajský (správny) súd vychádzajúc z obsahu žaloby, v ktorej žalobca namietal nesprávne právne posúdenie veci, nedostatočne zistený skutkový stav a nepreskúmateľnosť rozhodnutí pre nezrozumiteľnosť a nedostatok dôvodov, preskúmal rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňového správneho orgánu v medziach podanej žaloby a dospel k záverom uvedených v bodoch 85 až 110 rozsudku, ktorého podstatný obsah kasačný súd uvádza v pôvodnom znení:

„85. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že žalobca si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2013 na základe faktúr za stavebné práce od dodávateľov IZOTECH Group, spol. s.r.o. a SANNAX Košice s.r.o.

86. Správca dane za účelom preverenia deklarováných zdaniteľných obchodov vykonal v rámci daňovej

kontroly dokazovanie (preverenie faktúr a ďalších daňových dokladov, miestne zisťovanie, svedecké výpovede, medzinárodné vyžiadanie informácií, atď.). Na základe získaných dôkazov konštatoval, že daňový subjekt postupoval v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že si uplatnil právo na odpočítanie dane zo služieb, pri ktorých dodávateľovi nevznikla daňová povinnosť, ich dodanie deklarovaným dodávateľom nebolo preukázané

87. Žalobca namietal, že správca dane nespochybnil existenciu samotnej dodávky služby, avšak vôbec sa nezaoberal následnou dodávkou pre konečného odberateľa. K tomu žalovaný argumentoval, že správca dane nespochybnil skutočnosť, že stavebné práce v rozsahu uvedenom na faktúrach od dodávateľov IZOTECH Group, spol. s.r.o. a SANNAX Košice s.r.o. boli vykonané. Na základe vykonaného dokazovania však spochybnil skutočnosť, že tieto práce dodali dodávatelia, resp. subdodávatelia uvedení na týchto faktúrach, a že týmto dodávateľom vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, v dôsledku čoho žalobcovi nemohlo vzniknúť právo na odpočítanie dane. Podľa § 49 ods. 1 citovaného zákona právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Deň vzniku daňovej povinnosti je stanovený v § 19 ods. 2 zákona o DPH, a je to deň dodania služby. Pre nepriznanie uplatneného odpočtu dane bola podstatná skutočnosť, že daňový subjekt nepreukázal dodanie služby od deklarovaných dodávateľov.

89. K námietkam, ktoré uviedol žalobca vo vzťahu k § 19 ods. 2 a § 49 až § 51 zákona o DPH, sa správny súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní nepreukázal, že dodávateľovi IZOTECH Group, spol. s.r.o., SANNAX Košice s.r.o. a subdodávateľovi N. S. vznikla daňová povinnosť. Nespĺnenie podmienok uvedených v § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, ktoré majú hmotnoprávnú povahu, nie je možné odpustiť ani pri vzniku zodpovednosti inej osoby za chybu dokladu a ani za dobromyseľnosti platiteľa. Podľa § 24 Daňového poriadku, dôkazné bremeno je na strane daňového subjektu, preto bolo jeho povinnosťou preukázať, že nárok na odpočítanie dane si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok. Správca dane v rámci dokazovania až následne verifikuje skutočnosti a doklady predkladané daňovým subjektom. Keďže žalobca svoje tvrdenia, že stavebné práce boli reálne vykonané, a to dodávateľom uvedeným na faktúre, spoľahlivo nepreukázal, správca dane nemohol uznať odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Daňový subjekt vykonávajúci podnikateľskú činnosť podľa § 2 Obchodného zákonníka musí mať vedomosť nielen o obsahu a rozsahu svojej podnikateľskej činnosti, ale aj o subjektoch, s ktorými spolupracuje pri svojej podnikateľskej činnosti. Je vecou daňového subjektu, ako a či si preverí dôveryhodnosť svojich obchodných partnerov. Ak ju však nepreverí, vystavuje sa v prípade dane z pridanej hodnoty riziku, že nespĺní zákonné podmienky nároku na odpočítanie dane uvedené v § 49 a § 51 zákona o DPH. Podľa zisteného skutkového stavu žalobca viedol stavebné denníky, organizoval prácu robotníkov, zadával a preberal vykonané práce, teda mal a mohol mať vedomosť o osobách vykonávajúcich stavebné práce. Z vyjadrenia Ing. M. I., riaditeľa IZOTECH Group, spol. s.r.o., pri ústnom pojednávaní dňa 27.10.2014 vyplýva, že koordináciu činnosti pracovníkov subdodávateľa N. S. na stavbe zabezpečoval kontrolovaný daňový subjekt, ktorý vykonané práce prevzal priamo od neho.

91. K námietke daňového subjektu, že podľa § 45 ods. 2 písm. e/ Daňového poriadku, že žalobca znáša dôkazné bremeno len ku skutočnostiam, ktoré sám tvrdí, správny súd konštatuje, že žalobca nepreukázal, že u dodávateľských spoločností vznikla daňová povinnosť. Naopak, správca dane vykonaným dokazovaním preukázal, že stavebné práce nevykonal dodávateľ uvedený na faktúrach. Žalobca neoznačil skutočného dodávateľa prác a nepredložil správcovi dane nové dôkazy na vyvrátenie tvrdení správcu dane.

92. Žalobca namietal, že nemal povinnosť preukazovať dodanie služieb od N. S.. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva že žalobca si odpočítal daň na základe faktúr vystavených dodávateľom IZOTECH Group, spol. s.r.o., ktorý mal práce obstarat' v subdodávke, čo pri vykonanom dokazovaní nebolo preukázané. Preto správca dane oprávnene trval na preukázaní vzniku daňovej povinnosti u tohto dodávateľa. Žalobca musí preukázať, že zdaniiteľné obchody boli reálne uskutočnené, a to práve osobou uvedenou na faktúre. V opačnom prípade ide len o formálnu existenciu faktúry, a nie je splnená

podmienka pre odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH.

94. Správny súd sa stotožnil s argumentáciou žalovaného, že podľa zisteného skutkového stavu išlo zo strany subdodávateľa N. S. o podvodné konanie. Menovaný menil faktúry vo svojom účtovníctve, menil svoje výpovede, nezamestnával žiadnych zamestnancov a nijakými dokladmi nepreukázal ani nákup stavebných prác od subdodávateľov napriek tomu, že bol na to správcom dane vyzvaný. Pre svojho odberateľa napriek tomu vystavil faktúry za dodávky stavebných prác, realizáciu ktorých nevedel preukázať, a to s dátumom dodania december 2013. Rovnako konateľ dodávateľskej spoločnosti SANNAX Košice s.r.o. Ing. F. N. pri vykonanom dokazovaní nepreukázal, že reálne dodal práce uvedené na faktúrach vystavených pre kontrolovaný daňový subjekt. V dohodnuté termíny sa na daňový úrad nedostavil, predvolania nepreberal a jeho spoločnosť zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou MARKETING SPEED, s.r.o.

95. K námietkam, že správca dane nepreukázal účasť žalobcu na daňovom podvode, správny súd uvádza, že sú irelevantné. Zo zisteného skutkového stavu je zrejmé, že zamestnanci žalobcu vykonávali na stavbách funkciu stavbyvedúcich, ktorí koordinovali prácu svojich podriadených, kontrolovali priebeh prác, odovzdávali podklady na účtovné práce, kontrolovali evidenciu dochádzky a pod. Práce na stavbách kontroloval okrem stavbyvedúcich Ing. F. Q., podpredseda žalobcu, podľa vyjadrenia konateľa spoločnosti IZOTECH Group, spol. s.r.o. Ing. F. Z. práce vykonávala firma N. S.. Materiál dodával žalobca, koordináciu činnosti pracovníkov N. S. na stavbe zabezpečoval Ing. F. Q.. Práce od N. S. preberal žalobca. Od dodávateľa SANNAX Košice s.r.o. práce pridieval a preberal Ing. O. Z., zamestnanec žalobcu. Zo zistení správcu dane ďalej vyplýva, že subdodávateľ N. S. pri ústnom pojednávaní dňa 22.01.2014 predložil správcovi dane odberateľské faktúry č. 29/2013 zo dňa 17.12.2013 a č. 30/2013 zo dňa 20.12.2013 za práce s dátumom dodania december 2013 na stavbe LIDL Trnava, LIDL Dubnica nad Váhom, LIDL Partizánske a Technotur Stará Turá. Zo zistení z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september a október 2013 vykonanej u daňového subjektu N. S. miestne príslušným správcom dane však vyplýva, že tento daňový subjekt nepredložil odberateľské faktúry pre IZOTECH Group, spol. s.r.o. č. 29/2013 a č. 30/2013 za práce na stavbe Kanalizačná sieť Kostolany a Kanalizačný zberač Švábovce - Hôrka a na stavbe Obec Podhorany vodovod, kanalizácia Švábovce. Napriek tejto skutočnosti spoločnosť IZOTECH Group, spol. s.r.o. vystavila pre kontrolovaný daňový subjekt faktúry za práce na uvedených stavbách s dátumom dodania september 2013. Z vykonaného dokazovania taktiež vyplýva, že N. S. pri ústnych pojednávaniach menil svoje výpovede. Dňa 09.06.2014 pri ústnom pojednávaní uviedol, že práce na stavbách Kostolany nad Hornádom a Obec Podhorany vykonávali miestni občania. Dňa 24.09.2014 uviedol, že práce boli vykonávané subdodávateľsky. Žiadne doklady k svojim tvrdeniam správcovi dane nepredložil.

96. Čo sa týka dodávateľa prác SANNAX Košice s.r.o., tento vystavil faktúry pre žalobcu za práce na stavbe Ochrana pred povodňami v obci Hlinné, avšak správcovi dane nepreukázal, že stavebné práce vykonal subdodávateľsky, keďže nemal taký počet zamestnancov, ako bolo uvedené v stavebnom denníku. Predloženie dokladov odsúval, neskôr prestal so správcom dane komunikovať a nakoniec táto dodávateľská spoločnosť zanikla zlúčením so spoločnosťou MARKETING SPEED s.r.o. Uvedená spoločnosť následne zanikla zlúčením so spoločnosťou JUPEX, s.r.o. Jediná konateľka je maďarská občianka, ktorá podľa zistení na základe medzinárodného vyžiadania informácií žiadne doklady neprevzala a od roku 2011 je súdnym rozhodnutím nespôsobilá na právne úkony.

97. Námietku žalobcu, že zánik dodávateľa je pre dodávky stavebných prác a pre uplatnenie práva na odpočítanie dane irelevantné, považuje správny súd za nedôvodnú. Podľa výpovede konateľa spoločnosti MARKETING SPEED s.r.o. S. G. bol zánik spoločností SANNAX Košice s.r.o. a MARKETING SPEED s.r.o. vopred plánovaný. Zároveň zo skutkového stavu vyplýva, že žalobca viedol na stavbách uvedených na vystavených faktúrach stavebné denníky, vykonával funkciu stavebného dozoru, koordinoval práce na stavbách, zadával a preberal práce, vedel o priamych dodávateľoch a ich subdodávateľoch. Vykonaným dokazovaním nebolo preukázané, že deklarovaný dodávateľ SANNAX Košice s.r.o. dodal stavebné práce tak, ako je uvedené na predložených faktúrach. Správca dane aj tomto prípade správne konštatoval porušenie § 49 ods. 1 zákona o DPH, keďže dodávateľovi nevznikla

daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 citovaného zákona, čo má priamu nadväznosť na uplatnenie odpočítania dane u kontrolovaného daňového subjektu.

104. Tvrdenie žalobcu, že správca dane účasť žalobcu na daňovom podvode nepreukázal žiadnym hodnoverným dôkazom, je nedôvodné. Počas dokazovania správca dane zistil a preukázal, že

- žalobca (konkrétne jej zamestnanci p. A. - na stavbe Obec Podhorany a p. H. - na stavbe Kanalizačná sieť Kostofany nad Hornádom) vykonával na oboch stavbách funkciu stavbyvedúceho (uvedené konateľom spoločnosti IZOTECH Group, spol. s.r.o., Ing. Z. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/2414227/2014/Pava zo dňa 03.06.2014). K základným úlohám stavbyvedúceho je o. i. koordinovať a kontrolovať prácu svojich poriadovaných, nástupy a priebeh prác špecializovaných stredísk, resp. subdodávateľov, odovzdávať podklady na účtovné práce mzdové, kontrolovať vedenie evidencie dochádzky pracovníkov, určovať osoby zodpovedné za prevzatie materiálov, zabezpečovať oboznámenie pracovníkov s predpismi BOZ, PO, ENV, dbať o dodržiavanie pracovnej disciplíny na pracovisku a plné využitie pracovného času,
- práce na stavbách kontroloval stavbyvedúci a p. Ing. Q., práce vykonávala firma N. S. (uvedené Ing. Z. v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/2414227/2014/Pava zo dňa 03.06.2014),
- materiál na uvedené stavby nakupoval generálny dodávateľ - žalobca (uvedené Ing. Z. v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/2414227/2014/Pava zo dňa 03.06.2014),
- koordináciu činnosti pracovníkov pána S. na stavbe zabezpečoval žalobca prostredníctvom Ing. Q. (uvedené Ing. I. - riaditeľom spoločnosti IZOTECH Group, spol. s.r.o. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/4773846/2014 zo dňa 27.10.2014),
- práce priamo od N. S. preberal žalobca (uvedené Ing. I. - riaditeľom spoločnosti IZOTECH Group, spol. s.r.o. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/4773846/2014 zo dňa 27.10.2014),
- on sám (Z. A., stavbyvedúci na stavbe Obec Podhorany - infraštruktúra, vodovod) pokyny na vykonanie jednotlivých prác nezadával nikomu, zadávalo to vedenie, pán Ing. Q. (uvedené Z. A. do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9712402/5/4974516/2014/Bru zo dňa 10.11.2014),
- fyzicky práce od N. S. preberalo vedenie žalobcu, konkrétne Ing. Q. (uvedené K. H., stavbyvedúcim na stavbe kanalizačná sieť Kostofany nad Hornádom do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9712402/5/4978604/2014/Bru zo dňa 10.11.2014),
- práce na stavbe „Ochrana pred povodňami v obci Hlinné“ spoločnosti SANNAX Košice, s.r.o. prideľoval a odoberal Ing. O. Z., zamestnanec žalobcu, zároveň plnil aj funkciu stavebného dozoru - uvedené v odpovedi na výzvu a predloženie dôkazov, doručenej na daňový úrad dňa 25.11.2014, zaev. pod int. č. 5/5183829/14.

105. Žalobca sa svojou kúpou zúčastnil na plneniach, ktoré boli súčasťou podvodu vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty,.....

106. Daňový úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom vykonal u platiteľa N. S., Nové Mesto nad Váhom, IČ DPH: SK1020301832 kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september a október 2013, z ktorej bol vyhotovený protokol č. 9311401/5/925278/2014/Daň zo dňa 11.03.2014. N. S. za kontrolované zdaňovacie obdobia nevyhotovil a správcovi dane ku kontrole nepredložil odberateľské faktúry pre IZOTECH Group s.r.o., Nové Mesto nad Váhom č. 29/2013 za práce na stavbe Kanalizačná sieť Kostofany a Kanalizačný zberač Švábovce - Hôrka ani fa č. 30/2013 zo dňa 20.12.2013, dátum dodania 19.12.2013 za práce na stavbe Obec Podhorany vodovod, Kanalizácia Švábovce. Napriek tomu spoločnosť IZOTECH Group, spol. s.r.o. vyhotovila pre žalobcu za práce na stavbe Kanalizačná sieť Kostofany, kanalizačný zberač Švábovce - Hôrka, Podhorany vodovod, Kanalizácia Švábovce faktúry č. 2013098 a 2013097 s dátumom dodania 30.09.2013. N. S. pri ústnych pojednávaní na Daňovom úrade Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom svoje výpovede menil. Dňa 09.06.2014 do Zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/2607524/2014/Pava zo dňa 09.06.2014 správcovi dane uviedol, že práce na stavbách Kanalizačná sieť Kostofany nad Hornádom a Obec Podhorany - infraštruktúra vodovod vykonávali miestni občania, asi 20 - 30 ľudí, ktorí si chceli privyrobiť. Pri ústnom pojednávaní na Daňovom úrade Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom dňa 24.09.2014 do zápisnice č. 9311401/5/4355541/2014/Pava zo dňa 24.09.2014 uviedol, že práce boli vykonané subdodávateľsky. Uviedol, že faktúry od subdodávateľov predložil dňa 02.10.2014 na Daňový

úrad Trenčín, pobočka Nové Mesto nad Váhom, žiadne faktúry však v uvedený deň ani neskôr správcovi dane nepredložil.

107. Konateľ spoločnosti IZOTECH Group, spol. s.r.o. Ing. Z. do zápisnice o ústnom pojednávaní č. 9311401/5/2414227/2014/Pava zo dňa 03.06.2014 uviedol, že p. S. pozná a s ním spolupracuje už 20 rokov a preto nie je potrebné s ním spisovať zmluvy alebo objednávky. Obchod medzi nimi funguje tak, že stavebné práce dohodnú telefonicky, ústne alebo pri osobných stretnutiach v sídle IZOTECH Group, spol. s.r.o. N. S. predložil správcovi dane k ústnemu pojednávaniu faktúry č. 29/2013 a 30/2013, na ktorých sú predmetom plnenia stavebné práce na stavbe Kanalizačná sieť Kostolňany, kanalizačný zberač Švábovce - Hôrka, Podhorany vodovod, Kanalizácia Švábovce až po preverovaní uvedených faktúr na základe dožiadania zaslaného Daňovým úradom Prešov, pobočka Poprad v súvislosti s vykonávanou kontrolou u platiteľa ARPROG, akciová spoločnosť Poprad. Od koho stavebné práce N. S. nakúpil, keďže vlastných zamestnancov nemal, zamestnancom správcu dane nepreukázal, nepredložil žiadne dodávateľské faktúry o nákupe týchto služieb.

108. Spoločnosť SANNAX Košice s.r.o. síce vystavila pre žalobcu faktúry č. 20130905 a č. 20130903 za práce na stavbe Ochrana pred povodňami v obci Hlinné, avšak správcovi dane nepreukázala, že predmetné práce naozaj nakúpila v subdodávke (keďže nezamestnávala toľko zamestnancov, ako bolo uvedené v stavebnom denníku), najprv termín predloženia dokladov odsúvala, neskôr so správcovi dane prestala komunikovať, prestala preberať zásielky od správcu dane, až zanikla v dôsledku zlúčenia s ďalšou spoločnosťou. Zánik spoločnosti SANNAX Košice s.r.o. a aj zánik spoločnosti MARKETING SPEED s.r.o. bol dopredu plánovaný, ako vyplýva z výpovede S. G., konateľa spoločnosti MARKETING SPEED s.r.o. „Niekedy na prelome rokov 2013 a 2014 mi pán W. navrhol, aby sme urobili zlúčenie firmy SANNAX Košice s.r.o. do spoločnosti MARKETING SPEED, s.r.o. a následne MARKETING SPEED, s.r.o. do spoločnosti JUPEX s.r.o. Postup navrhol on, ale urobili sme to spoločne. Lebo to takto bolo naplánované.“ - uvedené v Zápisnici o ústnom pojednávaní č. 102077/2015 zo dňa 23.03.2015. Následne bol predaný obchodný podiel S. G. v spoločnosti JUPEX s.r.o. pani G. X., G., ktorá je na základe súdneho rozhodnutia od roku 2011 nespôsobilá na právne úkony.

109. Žalovaný sa v napadnutom rozhodnutí vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu uvedenými v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Dostatočne a v potrebnom rozsahu zistil skutkový stav, tento správne právne posúdil, rozhodnutie náležité a zrozumiteľne odôvodnil. Nepochybil preto ani žalovaný ak po vysporiadaní sa s odvolacími námietkami žalobcu, odvolanie zamietol a rozhodnutie správcu dane potvrdil.

3. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a písm. h) SSP, pričom v prvom rade namietal nesprávne právne posúdenie veci. K vecnej stránke konania uviedol, že tou sa podrobne zaoberal a odôvodnil ju v súdnom spise a tiež v administratívnom spise.

4. Podľa sťažovateľa správcu dane pri daňovej kontrole u sťažovateľa ani vo vyrubovacom konaní nepostupoval v súlade so zákonom č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty a správny súd svojim rozsudkom dal tomuto nezákonnému konaniu právnu oporu. Správny súd vo svojom odôvodnení použil reštriktívny výklad príslušných daňových predpisov, ktorý bol v neprospech sťažovateľa. Takáto rozhodovacia činnosť nie je objektívna, zákonná ani spravodlivá. Podľa sťažovateľa sa správny súd odchyľil od zákona a jeho rozhodovanie nie je v súlade ani s judikatúrou SD EU, je v rozpore so zásadou právnej istoty a preto žiadal, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu a aby rozhodnutia napadnuté správnu žalobou zrušil a vec vrátil správnomu orgánu na ďalšie konanie.

5. Žalovaný v písomnom vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žiadal potvrdenie rozsudku správneho súdu. Poukázal na to, že námietky sťažovateľa uvedené v kasačnej sťažnosti sú svojim obsahom v podstate rovnaké, aké uviedol v žalobe a považuje ich za neopodstatnené.

6. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok

správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 1 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vec v zmysle § 445 SSP prejednal bez nariadenia pojednávania, keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej adrese www.nsud.sk (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju podľa § 461 SSP zamietol.

7. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného a orgánu verejnej správy prvej inštancie, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybníť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd riadiac sa ustanovením § 440 ods. 2 SSP pritom postupoval podľa obsahu odôvodnenia kasačnej sťažnosti vymedzeného v sťažnostných bodoch.

8. K jednotlivým sťažnostným bodom kasačnej sťažnosti kasačný súd uvádza nasledovné:

9. Pokiaľ v bode 1/ kasačnej sťažnosti sťažovateľ vyslovil nesúhlas s odôvodnením uvedeným v bode 89 rozsudku krajského súdu a uviedol, že sa mu dodávateľa javili ako dôveryhodní, nemal ako preverovať ich dôveryhodnosť, nemal personálnu ani odbornú kapacitu, aby zasahoval do prác, ktoré preňho vykonávali a už vôbec nemal možnosť preverovať dodávateľov svojich dodávateľov, podľa názoru kasačného súdu uvedené dôvody kasačnej sťažnosti nezodpovedajú obsahu spisu a ani samotnému obsahu bodu 89. V uvedenom bode rozsudku správny súd skonštatoval, že podľa zisteného skutkového stavu žalobca viedol stavebné denníky, organizoval prácu robotníkov, zadával a preberal vykonané práce, teda mal a mohol mať vedomosť o osobách vykonávajúcich stavebné práce. Z vyjadrenia riaditeľa IZOTECH Group s.r.o. (Ing. I.) na ústnom pojednávaní v správnom konaní dňa 27.10.2014 vyplýva, že koordináciu činnosti pracovníkov subdodávateľa N. S. na stavbe zabezpečoval kontrolovaný daňový subjekt - t. j. zástupca žalobcu Ing. Q., ktorý vykonané práce prevzal priamo od neho (viď bod 26 rozsudku správneho súdu, v ktorom je konštatovaný obsah zápisnice z 27.10.2014.)

10. Podstatou odôvodnenia rozsudku správneho súdu v bode 89 bol skutkový a právny záver, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, ani vo vyrubovacom konaní nepreukázal, že dodávateľovi IZOTECH Group s.r.o. a subdodávateľovi N. S. vznikla daňová povinnosť a že žalobca svoje tvrdenia, že stavebné práce boli reálne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúre, spoľahlivo nepreukázal. Kasačný súd dospel k záveru, že dôvod uvedený v tomto bode kasačnej sťažnosti nevystihuje podstatu dôvodov rozsudku krajského súdu.

11. V bode 2/ kasačnej sťažnosti vzťahujúcej sa k bodu 91 rozsudku krajského súdu sťažovateľ zotrval na doterajších tvrdeniach, že preukázal vykonanie prác dodávateľom SANNAX Košice s.r.o. s tým, že nie sú pochybnosti o ich reálnosti, mal faktúru od dodávateľa, ktorý ju riadne zúčtoval a priznal vo svojom daňovom priznaní. Podľa sťažovateľa správca dane nepreukázal, že dodávateľ SANNAX Košice s.r.o. fakturované práce nevykonal a ani neurčil osobu, ktorá ich mala alebo mohla vykonať. Správny súd v bode 91 rozsudku konštatoval, že správca dane vykonaným dokazovaním preukázal, že stavebné práce nevykonal dodávateľ uvedený na faktúrach. Uvedený záver, hoci priamo neodôvodnený v uvedenom bode rozsudku, však vyplýva zo skutkových zistení uvedených najmä v bode 31, 39, 40 a 41 rozsudku správneho súdu. Tam uvedené skutočnosti vyplývajú z Protokolu o kontrole z 15.12.2014, ku ktorému síce daňový subjekt uviedol, že sa s ním nestotožňuje, avšak neuviedol žiadne konkrétne návrhy na vykonanie dokazovania vo vyrubovacom konaní ani neuviedol tvrdenia, ktoré by spochybnili závery uvedené v protokole.

12. Kasačný súd konštatuje, že odpočítanie dane sa týkalo faktúr zo dňa 30.9.2013 (bod 31 rozsudku správneho súdu) za práce, o odovzdaní ktorých boli zápisy o odovzdaní a prevzatí stavebného diela zo dňa 28.1.2014 predložené zamestnancom žalobcu Ing. Z. predložené až 25.11.2014 (bod 39 rozsudku správneho súdu). V bode 40 a 41 rozsudku sa tiež konštatuje, že z predložených dokladov je zrejmý len druh práce, ktorý sa vykonával a počet ľudí, ktorí na stavbe pracovali (60 a viac osôb). Samotný

dodávateľ mal však v roku 2013 len 5 zamestnancov. Dodávateľ a ani odberateľ však nepreukázali, kto práce vykonal. Uvedené skutkové zistenia správcu dane sťažovateľ v kasačnej sťažnosti nerozporoval. Kasačný súd preto dospel k záveru, že krajský súd nepochybil, ak konštatoval, že správca dane preukázal, že stavebné práce nevykonal dodávateľ uvedený na faktúrach.

13. V bode 3/ kasačnej sťažnosti sťažovateľ bez bližšej spojitosti s bodmi rozsudku krajského súdu vo všeobecnosti tvrdil, že dokazovanie správcu dane bolo „silne v neprospech žalobcu - sťažovateľa“. Správca dane pričítal daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze ohľadne skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, hoci sťažovateľ ako kontrolovaný subjekt predložil správcovi dane všetky dôkazy, ktorými disponovať mal a mohol a tým si svoju dôkaznú povinnosť splnil. Uvedená argumentácia sa týkala odpočítania dane z faktúr vystavených spoločnosťou IZOTECH Group, s.r.o., pričom tento subjekt je v dôkaznej núdzi vo vzťahu k dodávateľovi N. S..

14. Kasačný súd po oboznámení sa s administratívnym spisom správcu dane a odvolacieho orgánu dospel k záveru, že niet relevantného dôvodu pre tvrdený dôvod kasačnej sťažnosti. Správny súd vo svojom rozhodnutí podrobne popísal postup správcu dane v predmetnom konaní, vrátane obsahu všetkých procesných úkonov, ku ktorým bol vždy prizvaný zástupca žalobcu (kontrolovaného žalovaného subjektu), (pozri body 12 až 52 rozsudku správneho súdu), pričom v postupe orgánov daňovej správy nezistil nesprávne postupy, ktoré by mohli mať vplyv na zákonnosť vydaného rozhodnutia. Súčasne však kasačný súd konštatuje, že žalobca v administratívnom konaní len popieral zistenia správcu dane ale neuviedol žiadne tvrdenia a dôkazy, ktoré by jeho zistenia spochybnili.

15. V bode 4/ kasačnej sťažnosti k bodu 94 rozsudku krajského súdu sťažovateľ vytýkal správne súdu že „tvrdí“, že zo strany N.. S. išlo podľa zisteného skutkového stavu o podvodné konanie, nie však zo strany žalobcu - sťažovateľa. Uvádza, že naozaj nevedel a ani nemohol vedieť, že sa zúčastňuje na konaní, ktorého cieľom bol podvod na DPH. Sťažovateľ k uvedenému bodu argumentoval viacerými rozsudkami Súdneho dvora EU bez toho, aby jednoznačne identifikoval v čom spočíva zhoda v skutkovom stave predmetných rozhodnutí s prejednávanou vecou. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ sa správny súd stotožnil s argumentáciou žalovaného, o podvodnom konaní zo strany subdodávateľa N.. S., nevyplýva z toho ukrátenie žalobcu týmto výrokom na jeho právach. Skutočnosť, že menovaný (N.. S.) menil faktúry vo svojom účtovníctve, menil svoje výpovede, nezamestnával žiadnych zamestnancov a nijakými dokladmi nepreukázal nákup stavebných prác, nie sú podľa názoru kasačného súdu podstatné pre posúdenie nároku sťažovateľa na odpočet DPH. Ako totiž z celého dokazovania vyplýva, tak štatutárny zástupca žalobcu, ako aj zamestnanci žalobcu mali účasť na realizácii prác, ktoré boli fakturované žalobcovi dodávateľom IZOTECH Group s.r.o. už 30.9.2013, avšak označovaný „subdodávateľ“ (S.) ešte žiadne faktúry pre uvedeného dodávateľa k uvedenému dátumu preukázateľne nevyhotovil, ako o tom svedčia aj výpovede svedkov v daňovom konaní.

16. V bode 5/ kasačnej sťažnosti k bodom 95 a 97 rozsudku správneho súdu sťažovateľ namietal arbitrárnosť a nepreskúmateľnosť rozsudku, bez bližšieho zdôvodnenia. Uvedený kasačný dôvod je v rozpore s obsahom dôvodov uvedených v označených bodoch rozsudku správneho súdu. Správny súd popísal v súlade s obsahom administratívneho spisu účasť zamestnancov žalobcu na stavbách, ktoré boli fakturované a kde vykonávali funkciu stavbyvedúcich, koordinovali a kontrolovali priebeh prác a pod. Ako už bolo uvedené „subdodávateľ“ (N.. S.) nedal žiadne podklady pre fakturáciu k 30.9.2013 a neskôr predložené faktúry z decembra 2013 sa netýkali prác, ktoré boli fakturované 30.9.2013. Rovnako ani u dodávateľa SANNAX Košice s.r.o. nebolo preukázané dodanie stavebných prác subjektom uvedeným v predložených faktúrach. Správca dane preto v oboch prípadoch správne konštatoval porušenie § 49 ods. 1 o DPH, keďže dodávateľom nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona, čo má podľa správneho súdu priamu nadväznosť na uplatnenie dane u kontrolovaného daňového subjektu.

17. V bode 6/ kasačnej sťažnosti sťažovateľ k dôvodom nezákonnosti rozsudku správneho súdu v bodoch 104, 105 a 106 uviedol, že zo skutočností, že N.. S. z dôvodov sťažovateľovi neznámych, nevystavoval faktúry podľa skutočne dodaných a vykonaných prác, nie je možné vyvodiť záver, že

práce pre dodávateľa sťažovateľa (IZOTECH Group s.r.o.) neboli vykonané tak, ako ich sťažovateľovi jeho dodávateľ dodal a fakturoval. A už vôbec nie to, že žalobca o takom konaní subdodávateľa vedel resp. mohol vedieť. Podľa názoru sťažovateľa, nemôže niešť zodpovedať za protiprávne konanie hocijakého subdodávateľa, ktorý si neplní svoje zákonné povinnosti.

18. Kasačný súd v tejto súvislosti poukazuje na skutkové zistenia uvedené v bode 104 a nasl. rozsudku správneho súdu (účasť zamestnancov žalobcu v rôznych funkciách na stavbách, ktoré mal realizovať dodávateľ IZOTECH Group s.r.o., vykonávanie kontrol, nakupovanie materiálu samotným žalobcom, koordinácia činnosti pracovníkov N.. S., priame preberanie prác od N.. S., priame zadávanie prác, fyzické preberanie prác a pod.), ktoré nie sú obsahom kasačnej sťažnosti popierané a ani vyvracané. Pri existencii skutočností uvedených v predmetných bodoch rozsudku správneho súdu, ktoré neboli spochybnené, zostáva tvrdenie sťažovateľa, že práce boli vykonané tak, ako boli žalobcovi zo strany dodávateľa (IZOTECH Group s.r.o.) fakturované, len v polohe tvrdenia, avšak nepreukázané. Ku dňu 30.9.2013, ku ktorému sú faktúry zo strany IZOTECH Group s.r.o datované, neexistovala faktúra od jeho dodávateľa, nie je preukázané, kto vystavil podklady pre fakturáciu a pokiaľ sa na realizácii stavby (riadením, kontrolou a materiálnym zabezpečením podieľali aj štatutár a zamestnanci žalobcu), bolo len na ňom (žalobcovi), akým spôsobom unesie svoje bremeno tvrdenia a bremeno dôkazov o oprávnenosti faktúr dodávateľa.

19. V bode 7/ kasačnej sťažnosti sťažovateľ dôvodom uvedeným v bode 108 rozsudku správneho súdu vytýka nesprávne právne posúdenie právneho stavu veci vo vzťahu k dodávateľovi SANNAX Košice s.r.o. Podľa sťažovateľa správca dane nepreukázal, že uvedená spoločnosť práce pre sťažovateľa nevykonala, čoho dôsledkom by malo byť neuznanie práva na odpočítanie z faktúry vystavenej uvedenou firmou. Poukázal na to, že zánik spoločnosti niekoľko mesiacov po vystavení faktúry je pre uplatnenie práva na odpočítanie dane irelevantné.

20. K tejto námietke kasačný súd poukazuje na dôvody uvedené v bode 16. svojho rozsudku, ktoré sa v rovnakej miere vzťahujú aj na faktúru uvedeného dodávateľa. Kasačný súd pritom nepovažuje za podstatné to, že uvedený subjekt s časovým odstupom po vystavení faktúry zanikol, ale predovšetkým to, že nebolo preukázané, že mal personálny stav zodpovedajúci realizácii fakturovaných prác.

21. Vzhľadom na vyššieuvedené sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje so skutkovými a právnymi závermi krajského súdu, ktorý vec prejednal na ústnom pojednávaní, na ktorom mali zástupcovia účastníkov konania možnosť vyjadriť svoje právne názory. Podstatou kasačnej sťažnosti bol nesúhlas žalobcu (sťažovateľa) s právnym názorom krajského súdu, podľa ktorého ako daňový subjekt postupoval v rozpore s § 49 ods. 1 zákona o DPH tým, že uplatnil právo na odpočítanie dane zo služieb, pri ktorých dodávateľom nevznikla daňová povinnosť, pretože dodanie služieb deklarovaným dodávateľom nebolo preukázané. Kasačný súd konštatuje, že v konaní neboli preukázané podmienky pre presun dôkazného bremena na správca dane. Rozhodujúce je, že žalobca neunesol bremeno tvrdenia a bremeno dôkazov a na preukázanie splnenia podmienok pre odpočítanie dane v uplatnenom rozsahu.

22. Pre záver o nepriznaní práva na odpočítanie dane z dôvodu neunesenia dôkazného bremena žalobcom v zmysle ustálenej judikatúry NS SR, tak ako na ňu poukázal aj krajský súd, plne postačuje dôvodné spochybnenie dôkazov o dodaní tvrdených prác. V tejto situácii tak skutočnosť, že niekto práce vykonal, ale nie je preukázané (resp. je pochybné), že ich vykonal vystaviteľ faktúry, podľa zákona môže a má viesť správca dane k záveru o neunesení dôkazného bremena žalobcom. Tvrdenou a nepreukázanou skutočnosťou je tu vykonanie, resp. zabezpečenie vykonania stavebných prác dodávateľom.

23. Kasačný súd zdôrazňuje, že nie je jeho úlohou zisťovať skutkový stav, ani vykonávať vlastné hodnotenie dôkazov, a to tak vo vzťahu k jednotlivým dôkazom, ako aj k ich komplexnej interpretácii. Kasačný súd pri svojej prieskumnej činnosti nezistil, že by krajský súd nesprávne vyhodnotil právnu otázku existencie dôkazného bremena sťažovateľa o tvrdených skutočnostiach, preto odkazuje v celosti na odôvodnenie rozsudku krajského súdu. Rovnako ani kasačný súd nezistil, že by krajský súd

nesprávne vyhodnotil, či správne orgány nevybočili z medzí zákona pri vykonávaní dôkazov a ich následnom hodnotení.

24. Rovnako treba uviesť, že sťažovateľ neuviedol žiadny skutkový či vecný dôvod, pre ktorý by sa kasačný súd mal zaoberať možnou aplikáciou rozhodnutí SD EÚ, ústavného súdu a najvyššieho súdu v danej veci. Žalobca totiž ani v jednom bode kasačnej sťažnosti nedokumentoval zhodu skutkového stavu v prejednávanej veci so skutkovým stavom v zmienených rozhodnutiach uvedených súdnych autorít.

25. Najvyšší súd Slovenskej republiky s poukazom na závery uvedené vyššie považoval námietky žalobcu vznesené v kasačnej sťažnosti za nedôvodné, a preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

26. O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario pričom sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu procesného neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplýva.

27. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky v danej veci rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 SSP v spojení s ust. § 463 SSP)

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.