

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 8Sžfk/7/2018  
Identifikačné číslo spisu: 5016200878  
Dátum vydania rozhodnutia: 20.06.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:5016200878.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Jozefa Hargaša v právnej veci žalobcu: CESTNÉ STAVBY ŽILINA spol. s r.o., so sídlom Štrková 17, 011 54 Žilina, IČO: 31 568 963, zastúpeného advokátom JUDr. Michalom Krnáčom, LL.M, so sídlom kancelárie Vojtecha Tvrdeho 793/21, 010 01 Žilina, proti žalovanému: Finančnému riaditeľstvu SR, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 103814666/2016 z 31. augusta 2016 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/62/2016-181 z 23. augusta 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Žiline č. k. 31S/62/2016-181 z 23. augusta 2017 tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 103814666/2016 z 31. augusta 2016 ako aj rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 103209975/2016 z 24. mája 2016 a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

Žalobcovi priznáva voči žalovanému právo na náhradu trov kasačného konania a aj trov konania na krajskom súde.

### Odôvodnenie

1. Krajský súd v Žiline (ďalej len „správny súd“) rozsudkom č. k. 31S/62/2016-181 z 23. augusta 2017 podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. v znení neskorších predpisov Správny súdny poriadok (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania rozhodnutia žalovaného č. 103814666/2016 z 31. augusta 2016, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Žilina č. 103209975/2016 z 24. mája 2016, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2009 v sume 56.999,93 eur. Hlavným dôvodom neuznania nákladov za daňové náklady (stavebné práce na Diaľničnom privádzači, cesta I/18, Žilina - Strážov od spoločnosti RM TRADE SK, s.r.o. a RKS Slovakia, s.r.o.) bola skutočnosť, že u dodávateľov nebolo preukázané, že predmetné práce skutočne vykonali. Súčasne správny súd účastníkom nepriznal nárok na náhradu trov konania.

2. V odôvodnení rozsudku správny súd uviedol, že obidve rozhodnutia správneho orgánu sú vydané v súlade so zákonmi. Uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že k poskytnutiu plnení, ktoré boli fakturované faktúrou č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. a faktúrou č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o. skutočne došlo, resp. ich skutočne realizovala spoločnosť RKS Slovakia s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o.. V rámci daňového konania správca dane vykonal rozsiahle šetrenie, ktoré súviselo s účelom - preverenia reálneho uskutočnenia dodaných stavebných prác, ktoré boli deklarované spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o. a RKS Slovakia s.r.o., pričom zistené skutočnosti sú podrobne uvedené v odôvodnení rozhodnutia správcu dane, ako aj žalovaného správneho orgánu. Vo vzťahu k námietke prenesenia dôkazného bremena na žalobcu správny súd uviedol, že primárne s poukazom na § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý preukazuje, že uplatnené výdavky - náklady možno považovať za daňové výdavky, t. j. či v zmysle § 2 písm. i) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov ide o preukázateľne vynaložený výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie zdaniteľných príjmov, správca dane v danom prípade vychádzal zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli zistené dôvody pre presun dôkazného bremena zo žalobcu na správcu dane. Správny súd ďalej uviedol, že pre uznanie výdavkov je potrebné, aby boli súčasne splnené tri podmienky, a to: 1. Podmienka vecnosti - výdavky musia byť vynaložené na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov, tzn., že musí byť súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom; 2. Podmienka preukázateľnosti - daňovník musí vedieť preukázať, že výdavok skutočne vznikol; a 3. Podmienka zaúčtovania - preukázateľne výdavok musí byť zaúčtovaný, na ktoré kritéria musia daňovníci vždy pamätať, a to pri každom konkrétnom výdavku; len ak je splnená podmienka vecnosti výdavkov vo vzťahu k podnikaniu a súčasne podmienka preukázateľnosti výdavkov a jej zúčtovania, pomocné výdavky uznajú ako daňový výdavok, pričom v predmetnej veci na základe vykonaného dokazovania je zrejmé, že nebola splnená podmienka vecnosti, ani preukázateľnosti daňového výdavku. Nebola preukázaná súvislosť medzi zdaniteľným príjmom a konkrétnym výdavkom, t. j. výdavkom za stavebné práce konkrétnym dodávateľom. Taktiež nebola splnená podmienka preukázateľnosti, nakoľko žalobca nepreukázal, že výdavok - náklad skutočne vznikol, t. j. nepreukázal, že práce deklarované spornými faktúrami pre neho vykonala obchodná spoločnosť RM TRADE SK, s.r.o. a RKS Slovakia s.r.o..

3. Správny súd zdôraznil, že žalobca mal pri obchodno-záväzkových vzťahoch postupovať so značnou starostlivosťou tak, aby disponoval dostatočnými dôkazmi, ktorými by preukázal skutočný rozsah prác, ktorý mal prijať od spoločností RKS Slovakia, s.r.o. a od RM TRADE SK, s.r.o.. Na základe predložených dokladov, z výpovedí zúčastnených svedkov, neúplnej a nedostatočne vedenej, resp. vôbec nevedenej evidencie a z dokumentácie, ako aj zo zistených zrejmých porušení a nedodržanie všeobecných zmluvných podmienok, ktoré boli medzi zmluvnými stranami zmluvne dohodnuté, nevypracovania projektovej dokumentácie, neautenticosti stavebných denníkov, zrejmých nesprávností predložených v prílohe č. 2 k Zmluvám o dielo, neúčasti zástupcu daňového subjektu pri výpovedi svedkov Q. P., P. C., ako aj na základe obhliadky priamo na mieste podľa výpovedí svedkov a praktickej nemožnosti vykonať uvedené práce v označenom priestore, nebolo možné, aby tvrdené skutočnosti boli reálne vykonávané okrem iného aj z dôvodov logistických, priestorových, materiálo-technických a časového nesúladu medzi odovzdaním komunikácie do užívania a pokračovaním stavebných prác. Vo vzťahu k spoločnostiam RM TRADE SK, s.r.o. a RKS Slovakia s.r.o. tieto na vykonanie takýchto prác nemali žiadne adekvátne materiálne zabezpečenie, žiadne stavebné mechanizmy, personálne obsadenie, vyhovujúcu odbornú kvalifikáciu a príslušnú riadnu dokumentáciu a ani žiadne iné potrebné predpoklady, čo ešte viac zvyšuje pochybnosť o skutočnom vykonaní týchto stavebných prác. Žalobca ako podnikateľský subjekt má byť dostatočne oboznámený so svojimi povinnosťami daňovníka vo vzťahu k správcovi dane, ktoré vyplývajú z daňových zákonov (plnenie daňových povinností je jedna z podstatných podmienok podnikania). Dá sa preto oprávnene očakávať od daňovníka vedomosť o tom, že má v zmysle daňových predpisov preukázať, kto uvedenú službu skutočne aj reálne poskytol. V záujme predchádzania právnej neistote a v záujme uzatvárania jasných ako i vecných záväzkových vzťahov je preto povinnosťou každej zmluvnej strany dbať o to, aby sa pri úprave zmluvných strán odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k rozporov; to zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a

skutočnosti ohľadne svojho obchodného partnera.

4. Záverom správny súd uviedol, že opodstatneným spochybnením správcu dane, že stavebné práce deklarované spornými faktúrami boli pre žalobcu vykonané spoločnosťou RKS Slovakia s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., došlo k presunu dôkazného bremena práve na žalobcu. Správny súd sa stotožnil so závermi žalovaného, že žalobca správcovi dane i napriek preverovaniu formou dožiadaní u miestne príslušných správcov dane dodávateľov nepredložil žiadne stavebné denníky, resp. iné dokumenty spoločnosti RKS Slovakia s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o. preukazujúce vykonanie prác podľa predložených faktúr za kontrolované zdaňovacie obdobie. Bez potvrdeného súpisu vykonaných prác, resp. objednávateľom potvrdených zápisníc o odovzdaní a potvrdení predmetu zmluvy nemali byť faktúry uhradené. Skutočnosť, že daňovým subjektom došlo k úhrade faktúr bolo v rozpore s ustanovením článku VI. bod 2 predmetných Zmlúv.

5. O trovách konania správny súd rozhodol súd pri aplikácii § 167 ods. 1, § 168 S.s.p. za použitia § 175 ods. 1 S.s.p. tak, že účastníkom nárok na ich náhradu nepriznal, keď žalobca nebol v spore úspešný a u žalovaného nebola splnená podmienka výnimočnosti.

6. Proti rozsudku správneho súdu podal v zákonnej lehote žalobca (sťažovateľ) kasačnú sťažnosť podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) S.s.p., v ktorej namietal, že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a že nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces. Navrhol, aby kasačný súd zmenil napadnutý rozsudok tak, že žalobe vyhovie.

7. Sťažovateľ namietal záver správcu dane (ktorý si osvojil aj správny súd), že vykonanými dôkazmi sťažovateľ nepreukázal existenciu materiálneho plnenia, ku ktorému malo dôjsť na základe Zmlúv o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o. a ktoré bolo fakturované faktúrou č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o. a faktúrou č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o..

8. K skutkovému stavu sťažovateľ uviedol, že v predmetnej veci existovala potreba vykonania predmetných stavebných prác, čo ani žalovaný nerozporoval, a čo vyplýva zo Záznamu z ohliadky stavby z 27. augusta 2009 podpísaného za spol. Skanska BS a.s. T.. M. Č. Q. T.. A. K. a za sťažovateľa T.. V. E.Ľ., v ktorom sa explicitne konštatuje, že predmetné dielo má „drobné vady, nedorobky, lokálne defekty nekvality” s tým, že pokiaľ ich sťažovateľ neodstráni, objednávateľ mu neposkytne zmluvne dojednané plnenie. V predmetnom zázname bolo všeobecným spôsobom vyšpecifikované, čo objednávateľ požadoval vykonať v rámci nárokov objednávateľa na odstránenie vád diela. K uvedenému sťažovateľ dodal, že z dôvodu, že išlo o odstraňovanie vád diela, nebolo ani potrebné spracovávať k týmto prácam projektovú dokumentáciu a súčasne nebolo potrebné, aby sťažovateľ viedol o týchto prácach stavebný denník. Súčasne poukázal na dlhoročnú obchodnú prax, pričom zdôraznil, že ako dôkaz predložil správnym orgánom stavebné denníky spolu s preberacími a odovzdávacími protokolmi z viacerých stavebných akcií, z ktorých dôkazov je zrejmé, že pri odstraňovaní vád diela sťažovateľ, bez ohľadu na znenie príslušných zmlúv, nikdy nevedol stavebné denníky o vykonávaní týchto prác. Taktiež poukázal na výpoveď svedka T.. M. Č. (za spol. Skanska BS a.s.), ktorý na výsluchu 23. októbra 2014 uviedol, cit.: „Netuším, či existoval ešte nejaký záznam. Vami predložený záznam mal dostatočný obsah vzhľadom na odbornosť osôb, ktoré ho podpísali. Cestné stavby Žilina sú stavebnou spoločnosťou, ktorá sama dokáže zväžiť”, akým spôsobom bude závady odstraňovať.”, ako aj skonštatoval, že cit.: „...počas ohliadky (ktorá predchádzala vykonaniu zápisu), prešli celú stavbu zástupcovia firiem Skanska a CSZA - podľa záznamu a T.. K. za Skanska a T.. E. za CSZA - kde boli zástupcovia CSZA vizuálne ukázané všetky vady, nedorobky a lokálne defekty nekvality.”

9. Sťažovateľ ďalej poukázal, že predmetné práce boli aj reálne vykonané, následne riadne vyfakturované, sťažovateľom riadne zaplatené, ako aj bola odvedená príslušná DPH, čo vyplýva z

výpovede svedka T.. M. Č. (za spol. Skanska BS a.s., ktorý na výsluchu 23. októbra 2014 uviedol, že po vykonaní prác si celú stavbu prešiel osobne za tým účelom, aby zistil, či došlo k odstráneniu vytýkaných vád, cit.: „Po odstránení som si prešiel stavbu, skontroloval som všetko a pokiaľ neexistuje ďalšia žiadosť alebo výzva, či reklamácia, tak práce boli uskutočnené tak ako mali byť“. Mal za to, že správca dane sa s výpoveďou T.. M. Č. vôbec nevysporiadal a účelovo si z tejto výpovede osvojil iba konštatovania svedka o tom, že si nevedel bližšie spomenúť, ktoré konkrétne práce sa mali uskutočniť. To, že predmetné práce boli aj reálne vykonané, vyplýva aj z výpovedí P. M.C. z 22. mája 2014 (za RM TRADE SK, s.r.o.), ktorý predmetné práce explicitne identifikoval ako „zemné a stavebné práce“; T.. O. B. (za sťažovateľa) z 25. septembra 2014, ktorý predmetné práce explicitne identifikoval ako „terénne práce mimo cestnú sieť ... úsek približne od reštaurácie Marakana až po križovatku Priemyselná. Mohlo ísť o vyrovnávanie terénu, zásypy“; a T.. V. E. (za sťažovateľa) zo 14. októbra 2014, ktorý predmetné práce explicitne identifikoval ako „zemné práce, zásypy, nešlo o práce na ceste, tá už bola odovzdaná do užívania“ pričom uviedol, že pri prácach bola použitá technika „klasické zemné stroje, napr. nákladné tetry, bager“; ako aj z faktúr vystavených spoločnosťami RKS Slovakia s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., ich zaplata a následného odvedenie DPH zo strany sťažovateľ.

10. Pokračujúc mal sťažovateľ tiež za to, že predmetné práce boli dostatočne jasne, určite a zrozumiteľne identifikované, čo vyplýva zo stavebných denníkov spoločností RKS Slovakia s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., pričom skutočnosť, že správne orgány, resp. správny súd tieto stavebné denníky nevedeli ani len prečítať, nemôže byť na škodu sťažovateľa, navyše, sťažovateľ správcovi dane opakovane ponúkal možnosť podrobného „prejdenia“ týchto denníkov, správca dane však takúto možnosť nevyužil, ani si nevyžiadal odbornú pomoc spojenú s posúdením týchto stavebných denníkov, hoci takúto možnosť mu Daňový poriadok priznáva. O určitosti stavebných prác svedčia tiež rozpočty, ktoré boli súčasťou krycích listov rozpočtov, ktoré tvorili prílohy č. 2 k oboj predmetným Zmluvám o dielo, pričom sťažovateľ zdôraznil, že formálne označenie týchto dokumentov ani ich forma nie sú rozhodujúce, podstatný je ich obsah, z ktorého jednoznačne vyplýva vecné vymedzenie prác, ktoré mali byť predmetom týchto zmlúv o dielo, s tým, že úplné detailné vymedzenie prác nie je v danom odvetví podnikania (vykonávanie stavieb) bežnou praxou; ako aj preberacie protokoly RKS Slovakia s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., k oboj predmetným zmluvám o dielo, pričom je irelevantné, že vypočutí zástupcovia sťažovateľa si nevedeli spomenúť, ktorá konkrétna osoba zaň tieto dokumenty podpísala, nakoľko z ustálenej praxe je zrejme, že tieto dokumenty mohol podpísať aj samotný stavbyvedúci, a pokiaľ sa tak udialo aj v tomto prípade, je len pochopiteľné, že vypočutí svedkovia neboli schopní identifikovať, aj vzhľadom na značný časový odstup, podpis osoby, ktorá už možno ani nie je v pracovnoprávnom, príp. inom právnom vzťahu so sťažovateľom; ako aj zo Súpisov vykonaných prác, ktoré tvorili prílohy oboj predmetných faktúr, pričom je irelevantné, či tieto súpisy boli alebo neboli podpísané zo strany zástupcov sťažovateľa, nakoľko takéto konanie je plne v súlade s ustálenou praxou sťažovateľa, ako aj všeobecne zavedenou praxou v stavebníctve, kde je totiž úplne bežné, že súpis vykonaných prác nie je podpísaný, keď jediným relevantným a v stavebnej praxi akceptovaným dôkazom a dokladom skutočného vykonania stavebných prác býva vždy odovzdávací a preberací protokol. Sťažovateľ uviedol, že uvedené spoľahlivo potvrdzujú faktúry, ktoré správcovi dane predložil a prílohou ktorých sú zakaždým súpisy vykonaných prác bez podpisov jeho zástupcov, pričom podotkol, že veľké množstvo týchto faktúr bolo predmetom viacerých daňových kontrol, pričom správca dane sťažovateľovi v rámci týchto daňových kontrol tento nedostatok nikdy nevytýkal. K uvedenému sťažovateľ dodal, že je povinnosťou správcu dane rozhodovať v skutkovo zhodných veciach obdobným spôsobom (§ 3 ods. 9 Daňového poriadku). Samotné faktúry, ktoré boli predmetom tohto konania, už boli v minulosti preskúmané v rámci činnosti správcu dane, v súvislosti s čím sťažovateľ predložil správcovi dane Zápisnice o miestnom zisťovaní a Zápisnice o ústnom pojednávaní z r. 2010 a 2012, z ktorých vyplýva, že správca dane nezistil v súvislosti s týmito faktúrami žiadne pochybenie daňového subjektu. Sťažovateľ poukázal na to, že jediný protiargument správcu dane predložený v tejto veci bol založený na jeho individuálnom, hypotetickom a absolútne odborne nepodloženom závere o množstve vozidiel používaných na vykonanie predmetných prác, o dĺžke úseku, na ktorom sa vykonávali predmetná práce a o množstve zeminou použitej na vykonávanie predmetných prác, ktorý bol sťažovateľom argumentačne vyvrátený.

11. Sťažovateľ považoval vytýkanú skutočnosť, že na Zisťovacom protokole k Preberaciemu protokolu RM TRADE SK chýbal podpis jeho zástupcu za irelevantnú, keď zisťovací protokol má len účtovno-evidenčný charakter, zjednodušene povedané, pojednáva o tom, aká časť dlžnej sumy sa vyfakturovala a aká časť z takto vyfakturovanej sumy sa uhradila, t. j. nepojednáva o tom, či a v akom rozsahu sa uskutočnilo vecné plnenie, ktoré bolo podkladom pre vykonanú fakturáciu, nakoľko jediným relevantným a v stavebnej praxi akceptovaným dôkazom a dokladom skutočného vykonania stavebných prác býva vždy odovzdávací a preberací protokol.

12. Kasačnú sťažnosť sťažovateľ uzavrel tvrdením, že v maximálnej možnej miere, v akej to je od neho možné spravodlivo požadovať, produkoval dôkazy preukazujúce existenciu namietaného materiálneho plnenia, a teda dôkazy preukazujúce nesprávnosť právneho záveru správnych orgánov a následne aj správneho súdu. Správne orgány a správny súd tieto dôkazy buď neakceptovali alebo ich považovali za neuspokojivé, resp. irelevantné, a to všetko výlučne z toho dôvodu, že tieto majú výlučne formálne „nedostatky“, pričom ani správne orgány ani správny súd sa nevysporiadali vo svojich rozhodnutiach s tým, že žiadny právny predpis nepredpisuje pre tieto listinné dôkazy žiadnu formu a už vôbec nie s argumentáciou, t. j. s procesnou obranou sťažovateľa, ktorá tieto formálne „nedostatky“ vysvetľuje a spochybňuje, a to napriek tomu, že táto argumentácia je z pohľadu unesenia dôkazného bremena absolútne kľúčová. Právny záver o tom, že predmetné plnenie nebolo uskutočnené, je vyslovený iba a výlučne na formálnych „vadách“ týchto dôkazov. V danom prípade teda reálne došlo k tomu, že v situácii, kedy správca dane v priebehu správneho konania neponúkol žiadny iný záver o tom, kto konkrétne mal predmetné práce vykonať, a napriek tomu, že všetci svedkovia a dôkazy potvrdili, že tieto bolo potrebné vykonať, že bol zrejmy ich rozsah a špecifikácia a že tieto sa aj reálne vykonali, daňový subjekt zaťažovalo pri vyčerpaní dôkazného bremena o vlastnom konaní, aj dôkazné bremeno o konaní jeho zmluvných partnerov. S prihliadnutím na uvedené teda citované právne závery správnych orgánov a správneho súdu nie sú správne, s tým, že absencia argumentácie týchto orgánov vo vzťahu k rozhodnej argumentácii sťažovateľa tvoriacej súčasne jeho procesnú obranu založila celkom jednoznačne arbitrárnosť, a teda nepreskúmateľnosť tak napadnutého rozsudku, ako aj rozhodnutí žalovaného a správca dane.

13. Žalovaný v súdom stanovenej lehote svoje právo nevyužil a ku kasačnej sťažnosti sa nevyjadril.

14. Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „najvyšší súd“ alebo „kasačný súd“) ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 S. s. p.), po zistení, že kasačnú sťažnosť podal včas účastník konania zastúpený v súlade s ustanovením § 449 ods. 1 S. s. p., bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) preskúmal vec a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke najvyššieho súdu [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk). Rozsudok bol verejne vyhlásený 20. júna 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

15. Kasačný súd po oboznámení sa s rozsahom a dôvodmi kasačnej sťažnosti proti napadnutému rozsudku Krajského súdu v Žiline preskúmal rozsudok správneho súdu, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, skúmal aj napadnuté rozhodnutia žalovaného správneho orgánu a konanie mu predchádzajúce najmä z toho pohľadu, či sa správny súd vysporiadal so všetkými zásadnými námietkami uvedenými v žalobe a z takto vymedzeného rozsahu, či správne posúdil zákonnosť a správnosť napadnutého rozhodnutia žalovaného správneho orgánu.

16. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotnoprávnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Daňový poriadok preto zakotvuje oprávnenia daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotnoprávnymi predpismi. 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.

17. Primárnou skutočnosťou, ktorá bola predmetom administratívneho daňového konania, boli kontrolné

zistenia správcu dane, v ktorých označil prijaté zdaniteľné plnenia - stavebné práce na základe Zmlúv o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o., ktoré boli fakturované faktúrou č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. a faktúrou č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o., za nepreukázané.

18. V uvedenom kontexte poukazuje kasačný súd na svoje početné rozhodnutia, z ktorých vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona o DPH). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania DPH) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že nárok si uplatňuje odôvodnene 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 DPH uznaný ako oprávnený“. (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011), ako aj, že: „Nepostačuje, pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z faktúry, iba predloženie faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. K námietke sa dáva žalobcovi do pozornosti, že je dôkazné bremeno na strane daňového subjektu. V daňovom konaní je povinnosť daňového subjektu preukázať všetky tvrdené skutočnosti, pričom správca dane, resp. žalovaný, tieto dôkazy len vykonáva.“ (rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 6Sžf/19/2011 z 23. novembra 2011).

19. V daňovom konaní môže ako dôkaz slúžiť 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 (§ 24 ods. 4 prvá veta Daňového poriadku).

20. Primárne nemusí daňový subjekt svoje tvrdenie uvádzané v rôznych daňových listinách, podaniach a hláseniach preukazovať, pokiaľ nenastane opak, tzn., ak správca dane počas daňovej kontroly, resp. v daňovom konaní nepredloží daňovému subjektu svoje zistenia (§ 24 Daňového poriadku) jasne preukazujúce pochybnosti o jeho tvrdeniach (primerane vid'. rozsudok Najvyššieho súdu SR č. k. 5Sžf/97/2009 zo 6. júla 2010), ako tomu bolo aj v prejednávanej veci.

21. Sťažovateľ správcovi dane predložil ako listinné dôkazy (1/) záznam z obhliadky stavby z 27. augusta 2009, (2/) faktúru č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o., ktorej prílohou bol súpis vykonaných prác na stavbe Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov za obdobe 1.10-30.10.2009, a Zisťovací protokol o vykonaných stavebných prácach, Zmluvu o dielo č. 153/2009 z 29. septembra 2009, Krycí list rozpočtu s rozpočtom, prílohu č. 3 k Zmluve o dielo, memorandum Skanska BS a.s. o politike kvality, environmentálnej politike a politike BOZP, Preberací protokol z 30. októbra 2009 a žiadosť o uvoľnenie zádržného zo 4. novembra 2009, ako aj (3/) faktúru č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o., ktorej prílohou bol súpis vykonaných prác na stavbe Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov za obdobe 1.-31.10.2009, Krycí list čerpania, Preberací protokol z 30. októbra 2009, Zmluva o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009, Krycí list rozpočtu s rozpočtom, prílohu č. 3 k Zmluve o dielo a žiadosť o uvoľnenie zádržného z 2. novembra 2009. Na základe výzvy správcu dane sťažovateľ ďalej predložil (4/) fotokópie časti nájdených stavebných denníkov stavby Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov a prílohy č. 2 (listiny označené ako „Krycí list rozpočtu“ a „Rozpočet“) k Zmluvám o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o..

22. Predložením dokumentácie zo strany daňového subjektu správcovi dane došlo k prenosu dôkazného bremena späť na správcu dane, ktorý v prípade, ak nemienil sťažovateľom predloženú dokumentáciu akceptovať, bol povinný svoje stanovisko zdôvodniť a preukázať, že existujú pochybnosti o správnosti

(resp. reálnosti) daňovým subjektom predložených listín.

23. V predmetnej veci si správca dane vyžiadal od spoločnosti Skanska SK a.s. ďalšie listiny, ako aj stanovisko k Zmluvám o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o. a súvisiacim faktúram č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. a č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o., ktorá predložila Čiastkové zisťovacie protokoly o vykonaných stavebných prácach, súvisiace preberacie protokoly, ako aj stanovisko, z ktorého vyplýva, že spoločnosť Skanska SK a.s. nevstupovala do vzťahov sťažovateľa s jeho poddodávateľmi, ako aj, že sťažovateľ plnil zmluvné povinnosti riadne a včas. Správca dane si ďalej vyžiadala od spoločnosti Slovenská správa ciest ďalšie listiny, ako aj stanovisko k faktúram k Zmluvám o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o., ktorá predložila Zmluvu o dielo č. 6400/6431/01/2006 vrátane dodatkov č. 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7, 9 a 11 a príloh, preberacie a odovzdávacie protokoly (zhodné ako predložené spol. Skanska SK a.s.), ako aj stanovisko, z ktorého vyplýva, že spoločnosť Slovenská správa ciest nemala vedomosť o právnych vzťahoch sťažovateľa so spol. RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., tzn. neudelovala ani súhlas na vykonanie predmetných prác.

24. Správca dane vykonal výsluch svedkov P. M. (bývalý konateľ RM TRADE SK, s.r.o.), ktorý okrem iného potvrdil, že fakturované „zemné a stavebné práce“ na základe Zmluvy o dielo č. 153/2009 z 29. septembra 2009 vykonané boli, ako aj, že vystavená faktúra č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 bola riadne uhradená; Ing. O. (bývalý konateľ sťažovateľa), ktorý okrem iného potvrdil, že za sťažovateľa Zmluvy o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o., uzavrel a ich predmetom boli „terénne práce a úpravy mimo cestnú sieť“; T. V. E. (bývalý konateľ sťažovateľa), ktorý okrem iného potvrdil, že za sťažovateľa Zmluvy o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o., uzavrel a ich predmetom boli „nejaké nedorobky, zemné práce, zásypy“; M. L. Š. (bývalý zamestnanec sťažovateľa), ktorý okrem iného uviedol, že firmu RM TRADE SK, s.r.o., ako aj P. M. I. (bývalý konateľ RM TRADE SK, s.r.o.) pozná, na spoločnosť RKS Slovakia, s.r.o. si nespomína, pričom mal vedomosť, že predmetom spolupráce boli „vady, nedorobky a defekty“ a na ich odstránenie boli použité bežné stavebné stroje a mechanizmy, ako aj poukázal na neformálnu obchodnú prax sťažovateľa v obdobných veciach; Š. C. (bývalý konateľ RKS Slovakia, s.r.o.), ktorý okrem iného potvrdil vykonanie stavebných prác, ktoré boli vykonané subdodávateľsky (firma RKS Slovakia, s.r.o. nemala v predmetnom období zamestnancov, stavebné stroje si prenajímala); a T. M. Č. (stavbyvedúci), ktorý okrem iného potvrdil, že nedostatky stavby Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov identifikované v rámci Záznamu o obhliadke stavby z 27. augusta 2009 boli odstránené.

25. Správcovi dane boli predložené Zápisnica o miestnom zisťovaní z 23. novembra 2010 (694/320/113442/2010/Cve), z 13. júna 2012 (9500402/5/789532/2012/Cve) a Zápisnica o ústnom pojednávaní zo 7. januára 2012 (9500401/5/2012), predmetom ktorých boli vzájomné obchodno-účetnícke operácie medzi sťažovateľom a spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o. z ktorých vyplýva, že sťažovateľ potvrdil reálnu existenciu faktúr č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. a č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o.; reálnu existenciu vykonaných prác v rozsahu, v akom boli fakturované, ako aj skutočnosť, že faktúry boli riadne a včas bezhotovostne zaplatené.

26. Na základe takto vykonaného dokazovania listinnými dôkazmi, z výpovedí zúčastnených svedkov, neúplnej a nedostatočne vedenej resp. vôbec nevedenej evidencie a z dokumentácie, ako aj zo zistených zrejmych porušení a nedodržiavanie všeobecných zmluvných podmienok, ktoré boli medzi zmluvnými stranami zmluvne dohodnuté, nevypracovanie projektovej dokumentácie, neautentickejšť stavebných denníkov, zrejmych nesprávností predložených v prílohe č. 2 k Zmluvám o dielo, neúčasti zástupcu

daňového subjektu pri výpovedi svedkov Q. P., P.K. C., ako aj na základe obhliadky priamo na mieste podľa výpovedí svedkov a praktickej nemožnosti vykonať uvedené práce v označenom priestore, správca dane ustálil, že nie je možné, aby skutočnosti tvrdené sťažovateľom boli reálne vykonávané, okrem iného aj z dôvodov logistických, priestorových, materiálno-technických a časového nesúladu medzi odovzdaním komunikácie do užívania a pokračovaním stavebných prác, a teda žalovaný (a správca dane) mali za to, že sťažovateľa nepreukázal reálne vykonanie fakturovaných prác vo vzťahu k spoločnostiam RM TRADE SK, s.r.o. a RKS Slovakia s.r.o., ktoré navyše na vykonanie takýchto prác nemali žiadne adekvátne materiálne zabezpečenie, žiadne stavebné mechanizmy, personálne obsadenie, vyhovujúcu odbornú kvalifikáciu a príslušnú riadnu dokumentáciu a ani žiadne iné potrebné predpoklady, čo ešte viac zvyšuje pochybnosť o skutočnom vykonaní týchto stavebných prác. Týmto záverom spochybnil hodnotnosť sťažovateľom predložených dôkazov a preniesol bremeno dôkazu späť na sťažovateľa, ktorého úlohou bolo odstrániť odôvodnené pochybnosti správcu dane.

27. Je síce pravda, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrďa tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním v daňovom priznaní uvádzaných a správcou dane preverovaných skutočností, a preto je na správcovi dane vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnotnosť, 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 (R 18/2011), avšak z obsahu administratívneho spisu žalovaného nemožno vyvodiť záver, že by správca dane vo veci vykonal dostatočné dokazovanie a to najmä, keď žalobca predložil rozsiahlu listinnú dokumentáciu, ktorá mala preukazovať účelnosť a existenciu vynaloženia predmetných výdavkov.

28. Sťažovateľ ako daňovník, ktorého príjmy podliehajú dani, mal povinnosť podľa príslušných ustanovení zákona o dani z príjmov sám si daňovú povinnosť vypočítať a v zákonom stanovenej lehote priznať. Na overenie správnosti a najmä súladnosti základu dane so zákonom, procesný predpis na úseku správy daní stanovuje správcovi dane možnosť, ale i povinnosť v rámci správy daní, a to i s využitím inštitútu daňovej kontroly overiť, resp. preveriť podklady potrebné na správne a úplné zistenie dane (§ 1a písm. c), § 15 ods. 1 Daňového poriadku). Povinnosti daňovníka správne si vypočítať, priznať a zaplatiť daň zodpovedá i zákonom mu uložené dôkazné bremeno zaťažujúce ho vo vzťahu k jeho tvrdeniam, záznamom a evidenciám, ktoré je v súvislosti s daňovými povinnosťami povinný viesť. V rámci jeho dôkaznej povinnosti mu zákon ukladá preukazovať okrem iného aj ich vierohodnosť.

29. Kasačný súd na tomto mieste poukazuje aj na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho správneho súdu Českej republiky, konkrétne na rozsudok sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27. januára 2012, ktorý uviedol, že „Nejvyšší správní soud se k otázce rozložení důkazního břemene v daňovém řízení již opakovaně vyjádřil. Ustáleně přitom judikuje, že daňové řízení je postaveno na zásadě, že každý daňový subjekt má povinnost sám daň přiznat, nese tedy břemeno tvrzení, ale také povinnost toto své tvrzení doložit, tj. nese i břemeno důkazní. Daňový subjekt má povinnost prokazovat k výzvě správce daně jen ty skutečnosti, které sám tvrdí (náleží Ústavního soudu ze dne 24. 4. 1996, sp. zn. Pl. ÚS 38/95, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>). Svá tvrzení prokazuje především svým účetnictvím a jinými povinnými evidencemi a záznamy (např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2008, čj. 2 Afs 24/2007-119, č. 1572/2008 Sb. NSS, ze dne 22. 10. 2008, čj. 9 Afs 30/2008 - 86, ze dne 16. 7. 2009, čj. 1 Afs 57/2009 - 83, či ze dne 8. 7. 2010, čj. 1 Afs 39/2010 - 124, všechna rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz) ).

30. V predmetnej veci nebolo sporné, že sťažovateľ stavebné práce na stavbe Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov vykonával, ako aj to, že boli zistené „drobné vady, nedorobky, lokálne defekty nekvality“, ktoré bol sťažovateľ povinný odstrániť. Taktiež nebolo v konaní sporné, že vady stavby Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov boli sťažovateľom odstránené. Za účelom vykonania predmetných prác sťažovateľ podľa svojho vyjadrenia uzavrel Zmluvy o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009

uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o., ktoré boli následne fakturované faktúrou č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. a faktúrou č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o.. Sťažovateľ uvedené faktúry riadne evidoval vo svojom účtovníctve a tieto bezhotovostne zaplatil. Skutočnosť, že predmetné faktúry boli zaplatené, nebola v konaní sporná.

31. Správca dane založil svoj záver o nepreukázaní reálneho dodania stavebných prác na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch listinnej evidencie a skutočnosti, že spoločnosti RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o. nemali na vykonanie takýchto prác nemali žiadne adekvátne materiálne zabezpečenie (stavebné mechanizmy) ani personálne obsadenie (zamestnancov). Obrana sťažovateľa spočívala primárne v zľahčovaní správcom dane identifikovaných nedostatkov listinnej evidencie, pričom poukazovala na menej formálne obchodné zvyklosti. V uvedenom kontexte sťažovateľ poukazoval na to, že správca dane u neho vykonal viaceré daňové kontroly, pričom totožné „nedostatky“ mu neboli nikdy vyčítané, ako aj, že sporné faktúry už boli správcom dane preverované, pričom žiadne pochybenie nebolo konštatované, k čomu však správca dane nezaujal žiadne stanovisko. Je možné konštatovať, že zo strany sťažovateľa ako daňového subjektu došlo k relevantnej obrane - do vysvetľovaniu zistených nezrovnalostí, čím opäť došlo k prenosu bremena dôkazu späť na správcu dane, ktorý v prípade, ak naďalej nemienil sťažovateľom predloženú dokumentáciu akceptovať, bol povinný svoje stanovisko zdôvodniť a preukázať, že naďalej existujú pochybnosti o správnosti (resp. realnosti) daňovým subjektom predložených listín.

32. Z dikcie ustanovenia upravujúceho zásadu zákonnosti daňového konania vyplýva, že daňové orgány nemôžu chrániť len fiškálne záujmy štátu ako prioritné, ale sú súčasne povinné zachovávať práva a oprávnené záujmy daňových subjektov, to znamená, že zásada zákonnosti daňového konania predstavuje významnú garanciu právnej istoty daňových subjektov. Správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi a pri vyžadovaní plnenia ich povinností v tomto konaní použije len také prostriedky, ktoré ich najmenej zaťažujú a umožňujú pritom správne vyrubiť a vybrať daň. Účelom daňového konania je zistenie, či si daňové subjekty splnili v súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. Zákon o správe daní a poplatkov preto zakotvuje oprávnenie daňových orgánov, aby mohli zisťovať, či daňové subjekty si splnili svoje povinnosti stanovené príslušnými hmotno-právnymi predpismi. Keďže ide o fiškálne záujmy štátu, zákon o správe daní a poplatkov obsahuje osobitnú úpravu zisťovania, preverovania základu dane alebo iných skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane alebo vznik daňovej povinnosti daňového subjektu.

33. Predložením predmetných listín, ako aj tvrdením o príčinnej súvislosti medzi uvedenými listinnými dôkazmi a spornými faktúrami (o. i., že súčasťou faktúr bol súpis prác, ktorý korešponduje s fakturovanou sumou), si sťažovateľ ako daňový subjekt svoju zákonom predpokladanú dôkaznú povinnosť splnil a v prípade, ak sa správca dane s uvedeným nestotožnil, bolo jeho úlohou preukázať opak. Je pravdou, že správca dane zistil mnohé pochybenia vyplývajúce zo Zmluvy o dielo č. 151/2009 z 25. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a č. 153/2009 z 29. septembra 2009 uzatvorenou so spoločnosťou RM TRADE SK, s.r.o., ako aj to, že existujú pochybnosti o spôsobe podnikania spoločností RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., ktoré v predmetnej dobe síce nemali evidovaných zamestnancov ani technické vybavenie, avšak v konaní nebolo sporné, že na stavbe Diaľničný privádzač, cesta I/18 Žilina-Strážov bolo potrebné vykonať stavebné práce - odstrániť vady diela, ktoré vykonané boli, a že stavebné práce - faktúry boli bezhotovostne riadne a včas uhradené. Okolnosti na strane spoločností RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o. boli vysvetľované tým, že predmetné spoločnosti vykonali predmetné stavebné práce prostredníctvom subdodávateľov a technické vybavenie - stavebné stroje si prenajímali. Nesprávne vedená dokumentácia bola vysvetlená neformálnou obchodnou praxou, ktorá doposiaľ nepredstavovala prekážku riadneho plnenia daňových povinností sťažovateľa.

34. Z obsahu napadnutého rozhodnutia žalovaného možno vyhodnotiť, že správca dane považoval úhradu faktúr č. F31-1911/11/09, externé číslo 00022009 od dodávateľa RM TRADE SK, s.r.o. a č. F31-1912/11/09, externé číslo 09-030 od dodávateľa RKS Slovakia s.r.o. za daňovú optimalizáciu.

35. Za stavu, keď sťažovateľ preukázal, že potreba vykonať stavebné práce existovala, stavebné práce vykonané boli, o vykonaní stavebných prác existuje dokumentácia - hoc neúplná, a stavebné práce boli riadne a včas uhradené, ako aj bola odvedená príslušná DPH, formálne nedostatky vo vedení dokumentácie na strane sťažovateľa, ktoré navyše tento vysvetľoval dlhodobou neformálnou obchodnou praxou, neboli samé o sebe spôsobilé spochybniť realnosť existencie zdaniteľného plnenia a podľa názoru kasačného súdu postupoval správca dane voči sťažovateľovi šikanózne, keď napriek komplexnej dokumentácii opodstatnenosti uplatnených výdavkov, túto ako celok odmietol, pričom zaťažoval daňový subjekt dôkaznou povinnosťou nad rámec stanovený zákonom - čo do okolností na strane iných daňových subjektov - spoločností RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o..

36. Vzhľadom na obranu sťažovateľa potom nemožno skonštatovať, že bol riadne a bez pochybností zistený skutočný stav veci. Z rozhodnutia žalovaného nie je ani možné nepochybné ustáliť, či pochybnosti smerujú aj do rozsahu vykonaných stavebných prác alebo len čo do subjektu, ktorý stavebné práce realizoval - spoločností RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o..

37. Nakoľko naďalej pretrvávajú pochybnosti o skutočnom stave veci, kasačný súd v zmysle ust. § 462 ods. 2 a § 191 ods. 1 písm. e) S.s.p. zmenil kasačnou sťažnosťou napadnuté rozhodnutie správneho súdu a zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne, vzhľadom na potrebu doplnenia dokazovania, kasačný súd v zmysle zásady hospodárnosti, zrušil aj prvostupňové rozhodnutie správca dane.

38. V ďalšom konaní žalovaný v prvom rade ustáli svoje pochybnosti tak, aby bolo zrejmé, či tieto smerujú čo do rozsahu vykonaných stavebných prác alebo len čo do subjektu, ktorý stavebné práce realizoval, a následne vykoná potrebné dôkazy v rozsahu potrebnom na to, aby mohla byť posúdená obrana sťažovateľa, tzn. preverí jeho tvrdenie o neformálnej obchodnej praxi - posúdi, či stavebná dokumentácia bola zo strany sťažovateľa vedená obdobne aj pri iných projektoch. V prípade potreby vykoná za súčinnosti daňového subjektu miestne zisťovanie, súčasťou ktorého bude analýza predložených stavebných denníkov, kedy daňový subjekt podrobne vysvetlí rozsah a realizáciu stavebných prác. Taktiež si správca dane zabezpečí spisovú dokumentáciu, z ktorej pochádzajú Zápisnice o miestnom zisťovaní z 23. novembra 2010 (694/320/113442/2010/Cve), z 13. júna 2012 (9500402/5/789532/2012/Cve) a Zápisnica o ústnom pojednávaní zo 7. januára 2012 (9500401/5/2012), predmetom ktorých boli vzájomné obchodno-účtovné operácie medzi sťažovateľom a spoločnosťou RKS Slovakia, s.r.o. a RM TRADE SK, s.r.o., a z nich prevezme relevantné závery tak, aby bolo možné posúdiť tvrdenie daňového subjektu o tom, že predmetnými daňovými kontrolami neboli zistené žiadne pochybenia. Na základe riadne a bez pochybností zisteného skutočného stavu veci potom opätovne rozhodne a svoje rozhodnutie riadne odôvodní.

39. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 k § 167 ods. 1 S.s.p. tak, že plne úspešnému žalobcovi priznal úplnú náhradu trov konania (§ 175 ods. 1 S.s.p.). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 S.s.p.).

40. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v pomere hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 k § 463 S.s.p.).

#### **Poučenie:**

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