

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 1Sžfk/18/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1015202172  
Dátum vydania rozhodnutia: 22.10.2019  
Meno a priezvisko: JUDr., Ing. Miroslav Gavalec  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1015202172.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu Ing. JUDr. Miroslava Gavalca PhD. a členov senátu JUDr. Igora Belka a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): Hutní montáže, a.s., IČ: 15 504 140, so sídlom Ruská č. 1162/60, Ostrava - Vítkovice, Česká republika, organizačná zložka zahraničnej právnickej osoby Hutní montáže, a.s., IČO: 30 808 430, so sídlom v Slovenskej republike na adrese Kominárska č. 2, 4, Bratislava, zast.: JAVOR - TOKÁR advokátska kancelária, s.r.o., advokátskym spoločenstvom, IČO: 36 264 750, so sídlom Stará Vajnorská cesta č. 37, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná č. 63, 974 01 Banská Bystrica, vo veci všeobecnej správnej žaloby, o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 26. apríla 2017 č.k. 2S/298/2015-94, takto

### rozhodol:

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

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

### Odôvodnenie

#### I.

Predmet kasačnej sťažnosti

1. Konanie o kasačnej sťažnosti bez uvedenia dátumu (č.l. 107) sa týka prieskumu rozsudku Krajského súdu v Bratislave zo dňa 26. apríla 2017 č.k. 2S/298/2015-94 (ďalej len „napadnutý rozsudok“), ktorým správny súd žalobu proti rozhodnutiu žalovaného č. 21200128/2015 z 09.11.2015 (ďalej len „preskúmané rozhodnutie“ - č.l. 38) vydanému v daňovom konaní zamietol.

2. Kasačná sťažnosť sa opiera o nasledovný dôvod kasačnej sťažnosti:

- § 440 ods. 1 písm. g) v spojení s odsekom 2 S.s.p., t.j. správny súd nesprávne právne posúdil ust. § 49 ods. 2 a § 51 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zák. č. 222/2004 Z.z.“), ust. § 24 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“).

## II.

### Priebeh a výsledky administratívneho konania

3. Preskúmaným rozhodnutím žalovaný ako odvolací finančný orgán konajúci v zmysle § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej len „správca dane“) č. 20690717/2015/9104403 z 18.08.2015 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“).

Podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku v znení relevantnom na preskúmanú vec odvolací orgán napadnuté rozhodnutie v odôvodnených prípadoch zmení alebo zruší, inak napadnuté rozhodnutie potvrdí. Odvolací orgán rozhodnutie zruší a vec vráti na ďalšie konanie a rozhodnutie, ak sú na to dôvody. Ak odvolací orgán rozhodnutie zruší a vráti vec na ďalšie konanie a rozhodnutie, správca dane alebo orgán, ktorého rozhodnutie bolo zrušené, je viazaný právnym názorom odvolacieho orgánu.

4. Prvostupňovým rozhodnutím bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi ako platiteľovi dane (viď aj jeho IČ DPH) vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej len „daň“, resp. „DPH“) za zdaňovacie obdobie november 2012 v tam uvedenej sume.

Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku v citovanom znení správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani.

5. Vyrubenie dane pri aplikácii ustanovení § 49 ods. 1 a 2 a § 51 a nasl. ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. správca dane odôvodnil tým, že šetrením za zdaňovacie obdobie boli zistené také skutočnosti a vykonané dôkazy, ktoré odôvodňovali potvrdiť výsledok daňovej kontroly uvedený v protokole z daňovej kontroly č. 20234316/2015 z 15.05.2015 (ďalej len „protokol“).

Podľa § 49 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak

a) pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník. Pri prevode alebo prechode nehnuteľnosti je dňom dodania deň odovzdania nehnuteľnosti do užívania, ak je tento deň skorší ako deň zápisu vlastníckeho práva k nehnuteľnosti do katastra nehnuteľností. Pri dodaní stavby na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy je dňom dodania deň odovzdania stavby. Pri dodaní tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. c) je dňom dodania tovaru deň odovzdania tovaru nájomcovi.

6. Nehodnovernými majú byť podľa správcu dane údaje fakturované na vstupe, ktoré sa týkajú nasledujúcich zdaniteľných obchodov žalobcu:

1) zabezpečenie havarijných opráv hydrotechnických zariadení regulačných uzáverov vtokov a výtokov ľavej plavebnej komory VD Gabčíkovo - Nagymáros v mesiacoch 10,11 a 12/2012 a 03/2013 (ďalej tiež „dodávka opráv na VDG“) v prospech objednávateľa VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, štátny podnik v zmysle Zmluvy o dielo č. 2012/2100/2111 z 05.10.2012 (ďalej len „zmluva o dielo“ ako príloha č. 37 spisu správcu dane; cena diela bola fakturovaná v sume 1.200.000 € bez DPH) uzatvorenej s uvedeným štátnym podnikom, ktorú dodávku opráv na VDG mala podľa žalobcu vykonať spoločnosť HYDRO-EKO-STAV s.r.o., Košice (ďalej tiež „spoločnosť HYDRO“), za ktorej údajné vykonanie mal

subdodávateľ vystaviť spornú faktúru 04/2012 (ďalej tiež „sporná faktúra“) na opravu vtoku č. 3 Lavej plavebnej komory (ďalej len „oprava č. 3“) v kontrolovanom zdaniteľnom období, s nasledujúcim skutkovým stavom:

a) predložená zákazka č. 001152- „SVD G st. Gabčíkovo - Havarijnej opravy hydrotechnických zariadení Regulačných uzáverov vtokov a výtokov Lavej plavebnej komory“ na vodnom diele Gabčíkovo (tiež v texte „VDG“),

b) uzatvorená Zmluva o dielo č. NOBJC 01515 uzavretá dňa 08.10.2012 medzi žalobcom a spoločnosťou HYDRO (ďalej tiež „subdodávateľská zmluva“ - viď príloha č. 6 spisu správcu dane), pričom

i) spoločnosť HYDRO musí písomne oznámiť žalobcovi svoj úmysel uzatvorenia subdodávateľských zmlúv so subdodávateľmi pred uvažovaným podpisom takejto zmluvy (bod 13.1 subdodávateľskej zmluvy),

ii) povinnosť spoločnosti HYDRO informovať žalobcu o činnostiach na stavbe vrátane vedenia stavebno-montážneho denníku (body č. 12.2, 12.3 a 12.4 subdodávateľskej zmluvy),

iii) spoločnosť HYDRO je povinná stanoviť a špecifikovať príslušné požiadavky na kvalitu (v zmysle požiadaviek na kvalitu celého diela) pre každú časť diela zaistenú u svojich subdodávateľov (bod č. 13.2 subdodávateľskej zmluvy) ako aj

iv) žalobca vykonáva technický dozor na porovnanie vykonávania prác v súlade so zmluvou o dielo (najmä bod č. 16.7 subdodávateľskej zmluvy),

c) dožiadaný správca dane oznámil, že

i) opravu č. 3 nevykonala spoločnosť HYDRO ale spoločnosť K&C STAV s.r.o., Košice (ďalej len „spoločnosť K&C“), v rámci 4 (podľa žalovaného nekonkrétnych) objednávok, nakoľko

(1) spoločnosť HYDRO v rokoch 2012 a 2013 nezamestnávala žiadnych pracovníkov, nevlastnila strojové ani materiálne vybavenie,

ii) sporná faktúra bola zaúčtovaná,

iii) konateľ spoločnosti HYDRO, pán P.. Q. C. uviedol, že

(1) na dodanie opravy č. 3 sa spoločnosť K&C zaviazala na základe zmluvy, ktorú napriek prísľubu správcovi dane nepredložil,

d) v ďalšom dožiadaní správca dane oznámil, že

i) spoločnosť K&C opravu č. 3 sama nevykonala ale požiadala ďalších subdodávateľov, t.j. spoločnosť PM credit s.r.o., Košice (ďalej len „spoločnosť PM“) a spoločnosť Business Fleet s.r.o., Košice (ďalej len „spoločnosť BUSINESS“),

ii) konateľ spoločnosti K&C, pán A. E. uviedol, že súpis vykonaných prác vystavil na základe vzoru stiahnutého z internetu,

iii) predložil faktúry od spoločnosti BUSINESS ako aj od spoločnosti PM ako doklad o tom, kto mal fyzicky opravu č. 3 vykonať,

(1) spoločnosť BUSINESS bola 08.06.2013 zrušená bez likvidácie (ak vykonala opravu č. 3, tak ide o obdobie november 2012),

(a) konateľom nástupníckej spoločnosti ABC-stavba s.r.o. so sídlom Alvincziho 16, 040 01 Košice, bol od 18.04.2013 do 09.02.2014 pán Z. M. s nahlásenou adresou C. C. X, C., Bosna a Hercegovina,

(2) spoločnosť PM bola 19.03.2013 zrušená bez likvidácie (ak mala vykonať opravu č. 3, tak ide rovnako o obdobie november 2012),

(a) konateľom nástupníckej spoločnosti SARG s.r.o. so sídlom Kováčska 36, 044 25 Medzev, bol od 28.09.2012 pán Q. D. s nahlásenou adresou Sport út. 8. Hídvegardo 3768, Maďarsko,

iv) bývalý konateľ spoločnosti PM (od 10.05.2012 do 18.03.2013), pán A. U., Valiky-Košťany,

(1) nevedel odpovedať na otázky týkajúce sa ekonomickej činnosti spoločnosti PM a nevedel opísať konkrétnych odberateľov (už si nespomínal),

(2) pre spoločnosť K&C však vystavoval faktúry aj objednávky, avšak doklady už nemá, nakoľko ich odovzdal novému konateľovi (poukázal na notársku zápisnicu), ktorého meno si nepamätá,

(3) v Gabčíkove mali robiť priesaky a praskliny,

(4) stroje na práce pre spoločnosť K&C si objednal od živnostníkov (ich mená a kontakty si nepamätá) vzhľadom na nulový stav zamestnancov,

(a) základom účtovného prípadu bola faktúra č. 120100003 z 30.11.2012 za montážne práce opravy toku (správne vtoku) č. 3 plavebnej komory v sume celkom 88.440,00 €,

(b) prílohou bol preberací a odovzdávajúci protokol s dátumom prevzatia montážnych prác vtoku č. 3 plavebnej komory dňa 30.11.2012 a podpísaný pánom A. U. (spoločnosť PM) a pánom A. E. (spoločnosť K&C),

v) bývalý konateľ spoločnosti BUSINESS, pán R. D., nepreberal predvolania dožiadaného správcu dane na výsluch svedka, na tento sa nedostavil a nebolo možné iným spôsobom zadovážiť informácie, resp. doklady,

vi) rovnaká situácia sa zopakovala aj u predvolaní pre obidve nástupnícke spoločnosti, t.j. ABC-stavba s.r.o. a SARG s.r.o.,

e) zo žiadosti o medzinárodnú výmenu informácií (ďalej len „MVI“) s maďarským správcom dane vyplýva, že

i) pán Q. D. si nie je vedomý skutočnosti, že je jediným registrovaným členom spoločnosti SARG od 06.10.2012,

ii) ďalej vyhlásil, že nebol členom žiadnej spoločnosti na Slovensku ani v Maďarsku, nezaložil a ani nekúpil žiadnu spoločnosť, ani v Maďarsku, ani v zahraničí,

iii) spoločnosť PM nepozná,

iv) pracoval ako zamestnanec v drevárstve na Slovensku pre 4-5 rokmi, pričom pred 2 rokmi stratil občiansky preukaz na Slovensku, ale tento mu bol po 1,5 až 2 týždňoch vrátený.

7. Ďalej žalovaný v preskúmanom rozhodnutí opísal podrobnosti vyplývajúce z možného technologického postupu realizácie dodávky opráv na VDG (práce smerujúce k vykonaniu opráv oceľovej konštrukcie a strojových častí regulačných uzáverov vtokov č. 1 až 4 ľavej plavebnej komory), ktorý si na svoju skutočnú realizáciu vyžadoval množstvo špecializovaných úkonov a osobitných zabezpečení (provizórne hradenia na zadržanie hladiny vody dosahujúcej niekedy až cca 34 m).

8. Na druhej strane, čo sa týka realizácie provizórnych hradení a ohradení hydrotechnických zariadení regulačných uzáverov spojených s výkonom potápačských prác a iných prác pri, ktoré mala subdodávateľsky zabezpečiť spoločnosť Podzemní stavby KOSPER, a.s., žalovaný vyslovil súhlas. Na preukázaní uskutočnenia týchto práce boli daňovým subjektom predložené relevantné daňové a účtovné doklady, podané požadované vysvetlenia a informácie. V rámci MVI bola vypočítaná aj konkrétna osoba vykonávajúca potápačské práce.

9. Rovnako mal žalovaný preukázané, že žalobca fakturoval hospodárskemu subjektu VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, štátny podnik práce na oprave vtokov č. 2 až 4 a výtoku č. 1 Vodného diela Gabčíkovo - Nagymáros, Gabčíkovo v zmysle zmluvy o dielo v celkovej sume 1.200.000,00 € bez DPH, rovnako mu boli predložené štyri zápisnice o odovzdaní a prevzatí opráv hydrotechnických zariadení plavebných komôr Gabčíkovo. Preto ďalej nepreveroval uvedeného odberateľa žalobcu, či skutočne boli fakturované práce aj vykonané, nakoľko tým, že boli vystavené dodávateľské faktúry, tak na vystaviteľa týchto faktúr sa vzťahuje ustanovenie § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z.

Podľa § 69 ods. 5 zák. č. 222/2004 Z.z. v citovanom znení každá osoba, ktorá uvedie vo faktúre alebo v inom doklade o predaji daň, je povinná zaplatiť túto daň.

10. Avšak s prihliadnutím na faktúra č. PFC120026 z 19.11.2012, ktorú vystavil žalobcu pre svojho odberateľa VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, štátny podnik, s dátumom dodania 14.11.2012, pričom v prílohe priložená Zápisnica č. 01/HM/2012/KO o odovzdaní a prevzatí opráv zariadenia z 13.11.2012, podľa ktorej dňom 13.11.2012 boli žalobcom odovzdané objednávateľovi VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, štátny podnik zrealizované práce na oprave vtoku č. 3 ľavej plavebnej komory, tieto prebiehali od 08.10.2012 do 07.11.2012, toto všetko preukazuje žalovanému, že tvrdenie žalobcu o odovzdaní prác od subdodávateľskej spoločnosti PM na vtoku č. 3 je nereálny.

11. Na základe vykonaných dôkazov v zmysle § 24 Daňového poriadku (najmä preverenie skutočností týkajúcich sa nástupníckych spoločností a výpovedí pánov A. U. a Q. D., ktorí nevedeli opísať, resp.

popreli akékoľvek činnosti spojené s tvrdeným zdaniteľným plnením) správca dane dospel k záveru, ktorý si osvojil aj žalovaný, že u vyššie uvedených spoločností ako subdodávateľov opravy č. 3 nevznikla daňová povinnosť v zmysle ustanovenia § 19 ods. 1 zák. č. 222/2004 Z.z. nakoľko žalobca nepreukázal, či zdaniteľný obchod bol vôbec zrealizovaný, a ak áno potom či ho zrealizovala (bez ohľadu na osobné alebo subdodávateľské plnenie) ním označená spoločnosť HYDRO a uvedená ako vystaviteľ spornej faktúry, a tým nemohol vzniknúť ani nárok na odpočítanie dane u žalobcu (str. 15 preskúmaného rozhodnutia).

12. Rovnako správca dane dospel k záveru, že konaním zúčastnených daňových subjektov bola umelo vytvorená situácia s cieľom získania daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným právnymi predpismi upravujúcimi mechanizmus fungovania dane z pridanej hodnoty.

13. K námietkam žalobcu, že je oprávnený zvoliť si zmluvného partnera podľa vlastného uváženia, pričom sa zaväzuje vykonať dielo na montážnom pracovisku vlastným menom, na vlastnú zodpovednosť a sám je zodpovedný za spôsob, ktorým sa dielo vykonáva, žalovaný uviedol, že žalobca musel byť v zmysle zmluvy o dielo oboznámený s osobami subdodávateľov spoločnosti HYDRO ako svojho dodávateľa, a táto skutočnosť nebola ani porušením princípu zmluvnej voľnosti, ani netvorila predmet obchodného tajomstva. Na druhej strane však žalovaný poukázal na to, že zvolená osoba nemala žiadne materiálne, technické a personálne vybavenie na vykonanie zdaniteľného plnenia takéhoto rozsahu a tak špecifického zamerania (havarijné opravy hydrotechnických zariadení regulačných uzáverov tokov a výtokov ľavej plavebnej komory SVD Gabčíkovo - Nagymáros v celkovej hodnote 482 044,45 €) a preto žalobca vôbec nepostupoval v súlade so zásadou primeranej obozretnosti (§ 135a, § 194 Obchodného zákonníka).

14. Navyše v zmysle vyššie citovaných bodov zmluvy o dielo žalovaný dospel k záveru, že žalobca, nakoľko sa na vykonávaní opravy č. 3 sám podieľal formou technického dozoru a v zmysle subdodávateľskej zmluvy mu mali byť dodávané všetky potrebné doklady, ako sú stavebný denník, denné správy o vykonaných prácach, správa o pracovných silách, protokol o ukončení skúšobnej prevádzky, protokoly o čiastkových plneniach (odsúhlasené a podpísané samotným žalobcom), povinné prehľady o aktuálnych informáciách, písomné výsledky kontrol, skúšok a testov realizovaných častí diela, vykonaných odborným zástupcom žalobcu za účasti zástupcu spoločnosti HYDRO a ďalšie dokumenty, mal možnosť uniesť dôkazné bremeno vo vzťahu k preukázaniu osoby, ktorá dodala zdaniteľné plnenie. Tieto dôkazy však žalobca počas daňovej kontroly nepredložil, napriek pochybnostiam vyjadrovaným správcom dane.

15. Záverom žalovaný v preskúmanom rozhodnutí poznamenal, že podľa súpisov predložených prác a vystavených faktúr bol vtok č. 1 opravený 2 krát, a to v mesiacoch 10/2012 a 03/2013. Naopak oprava výtoky č. 1, ktorá mala byť vykonaná podľa bodu 3.2.5. zmluvy, realizovaná nebola.

### III.

Konanie na správnom súde

16. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca za účinnosti zákona č. 99/1963 Zb. Občiansky súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „O.s.p.“, resp. „Občiansky súdny poriadok“) prostredníctvom právneho zástupcu na Krajský súd v Bratislave žalobu z 23.12.2015.

17. K žalobe boli pripojené rôzne prílohy vrátane listu VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, štátny podnik zo 17.07.2015 (č. 81/5100/2015) podpísaný P. P. O. (vedúca odboru investícií a opráv), v ktorom sa nachádzal aj nasledujúci text:

„Potvrďujem, že práce na opravách zariadení vtokov č. 1. 2. 3, 4 a výtoky č.1 boli vykonané na základe uvedenej objednávky a zmluvy. Práce prebiehali do 18.3.2013. a boli fakturované po častiach, vždy po ukončení opravy jednotlivého vtoku/výtoku. Po ukončení každej časti dodávky bol oprávnenými osobami oboch zmluvných strán podpísaný preberací protokol.

Toto potvrdenie bolo vyhotovené na základe Vašej písomnej žiadosti, ktorú ste nám zaslali v súvislosti s

prebiehajúcou daňovou kontrolou vo Vašej spoločnosti."

18. Nakoľko žalobca vo svojej žalobe navrhoval aj priznať odkladný účinok správnej žalobe, bolo očakávané od krajského súdu, že tento v čase do vyhlásenia rozsudku dňa 26.04.2017 procesne tento návrh uznesením vyrieši. V spise krajského súdu sa však žiadna zmienka o riešení návrhu na povolenie, resp. priznanie odkladného účinku zo dňa 23.12.2015 počas konania kasačného súdu nenachádzala.

19. Krajský súd v Bratislave ako správny súd posúdil zákonnosť preskúmaného rozhodnutia a postup správnych orgánov, za tým účelom aj nariadil vo veci pojednávanie a po oboznámení sa so spisom správcu dane došiel k záveru (najmä bod č. 56 napadnutého rozsudku), že žalobu treba zamietnuť. Preto postupom podľa § 190 S.s.p. prostredníctvom napadnutého rozsudku vyslovil, že žalobu zamietla z nasledujúcich dôvodov.

Podľa § 491 ods. 1 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak nie je ďalej ustanovené inak, platí tento zákon aj na konania začaté podľa piatej časti Občianskeho súdneho poriadku pred dňom nadobudnutia jeho účinnosti.

Podľa § 190 S.s.p. v citovanom znení platí, že ak správny súd po preskúmaní rozhodnutia alebo opatrenia žalovaného dospeje k záveru, že žaloba nie je dôvodná, rozsudkom ju zamietne.

20. S poukazom na relevantné ustanovenia Správneho súdneho poriadku, Daňového poriadku, zák. č. 222/2004 Z.z. ako aj na početnú judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „Súdny dvor“) a po podrobnej rekapitulácii skutkového stavu zachyteného v spise správcu dane, žalobných dôvodov a argumentácie žalovaného správny súd zdôraznil (najmä body č. 41 až 43 napadnutého rozsudku), že žalobca bol zaťažený dôkazným bremenom, aby preukázal existenciu predmetu zdaniteľného obchodu, teda či dodávka opráv na VDG bola vykonaná a či ich pre žalobcu vykonal ním označený daňový subjekt.

21. S odkazom na judikatúru Súdneho dvora (rozsudok v spojených veciach sp.zn. C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling) správny súd vytkol žalobcovi (č. 50 napadnutého rozsudku) nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera (spoločnosť HYDRO), keď mienil uzatvoriť subdodávateľskú zmluvu v októbri 2012. Samotné vykonanie dodávky opráv na VDG (zhotovenie diela) správny súd nevyhlásil (bod č. 51 napadnutého rozsudku), hoci poukázal na početné rozpory medzi zmluvami o dielo, ktoré žalobca uzatváral v rámci reťazca.

22. Ďalej správny súd upozornil (č. 52 napadnutého rozsudku) na ekonomickú stránku subdodávateľského vzťahu medzi žalobcom a spoločnosťou HYDRO, keď žalobca sám mal dodávku opráv na VDG vykonať za cenu 1.200.000,- € bez DPH a jeho subdodávateľ (spoločnosť HYDRO) len v sume 401.704,- € bez DPH, avšak za ešte širší rozsah prác ako mal vykonať on sám podľa zmluvy o dielo uzatvorenej so subjektom VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA.

23. Navyše v uvedenej súvislosti správny súd poukázal (záver bodu č. 52 napadnutého rozsudku) na to, že spoločnosť HYDRO odovzdala opravu č. 3 žalobcovi dňa 30.11.2012, no žalobca v preberacom protokole tvrdí, že ju dokončil už dňa 07.11.2012 a následne dňa 13.11.2012 ju odovzdal subjektu VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, pričom žalobca tento rozpor vôbec nevysvetlil.

24. V preskúmanom konaní bolo podľa správneho súdu relevantným spôsobom spochybnené, že dodávky opráv na VDG (zdaniteľné obchody) neprebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach (č. 54 napadnutého rozsudku). Správca dane podľa správneho súdu správne vyžadoval predloženie ďalších dôkazov o vykonaní opravy č. 3, a to Protokol o akosti a kompletnosti montážnych prác, Protokol o vykonaných prácach, Protokol o meraní vôle ložísk regulačných uzáverov, Protokol o dotiahnutí Výskopevnostných skrutiek a prípadnú Zvarovú dokumentáciu (ďalej tiež „dotknuté kontrolné dokumenty“), správu o suchých a mokrych funkčných skúškach zariadenia, menovitý zoznam osôb a evidenčných čísel motorových vozidiel, ktoré mali vstupovať do objektov, čo však

žalobca nesplnil. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel správny súd k záveru, že žaloba nie je dôvodná.

IV.

Obsah kasačnej sťažnosti / stanoviská

A)

25. Ako je uvedené v záhlaví proti napadnutému rozsudku sťažovateľ povinne zastúpený advokátom v zákonnej lehote podal kasačnú sťažnosť, v ktorej postupom podľa § 445 ods. 1 písm. c) S.s.p. vrátane nutnosti zohľadniť hore uvedenú povinnosť podľa odseku 2 zdôraznil nasledujúce sťažnostné body:

k § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.: t.j. správny súd nesprávne posúdil žalobný bod sťažovateľa, že

- správca dane nemohol preveriť posledných subdodávateľov v reťazci z dôvodu ich nekontaktnosti, avšak

o povinnosťou sťažovateľa bolo dokázať uskutočnenie prác zo strany predmetných nekontaktných spoločností,

- žalovaný dodanie prác subjektu VODOHOSPODÁRSKA STAVBA nepochybnil (opačný názor v bode 49 napadnutého rozsudku), navyše

o sťažovateľ k daňovému odvolaniu priložil Potvrdenie o uskutočnení opráv vydané spoločnosťou VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA zo 17.07.2015 (viď bod č. 17),

o rovnako zo zápisníc o odovzdaní a prevzatí opráv zariadenia vystavených žalobcom pre subjekt VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA je tiež zrejmé, aké úkony boli pri odovzdaní diela vykonané a aké dokumenty odovzdané,

- dotknuté kontrolné dokumenty požadované od sťažovateľa v priebehu daňovej kontroly uvedené v bode 2.3. článku II. zmluvy o dielo v skutočnosti správca dane nepožadoval,

- sťažovateľ preukázal, že dodávku opráv na VDG vykonala spoločnosť HYDRO, avšak správca dane

o sa počas daňovej kontroly obmedzoval výlučne na vyjadrenie pochybností nepreukázaní konkrétnej osoby/osôb, ktoré práce realizovali,

§ vyjadrenie pochybností nie je výzvou na predloženie ďalších dôkazov,

§ nenaplnil podmienky vydania výzvy podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku,

o správca dane preukázal výlučne skutočnosť, že nevie preveriť subdodávateľov na konci reťazca,

o správca dane požadoval, aby sťažovateľ preukazoval subdodávateľov svojho dodávateľa, pretože len tak vie preukázať realnosť dodaní,

- opravu vtoku č. 1 realizoval sťažovateľ na základe havarijnej objednávky,

o následne došlo zo strany subjektu VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA k objednávke opráv vtokov č.

2, 3, 4, a výtoku č. 1,

- ako novú skutočnosť predkladá sťažovateľ to, že príslušný správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty u spoločnosti HYDRO s výsledkom „bez nálezu“.

26. Záverom sťažovateľ navrhol procesný záver konania na kasačnom súde v tom duchu, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší preskúmané rozhodnutie a vec vráti žalovanému na ďalšie konanie. Pre prípad úspechu si sťažovateľ uplatnil právo na náhradu trov kasačného konania v celom rozsahu.

B)

27. Z vyjadrenia žalovaného z 12.12.2017 (replika na čl. 115) ku kasačnej sťažnosti vyplýva, že správny súd sa stotožnil s právnym posúdením veci správcom dane, ktorý dostatočne a riadne zistil skutkový stav a tento aj po právnej stránke správne posúdil. Žalovaný najmä uviedol, že sťažovateľ nepreukázal, že práce dodávky opráv na VDG boli reálne uskutočnené, tak ako boli fakturované.

28. Následne sa žalovaný zaoberal právom sťažovateľa poveriť dodaním opráv na VDG inú osobu, a to spoločnosť HYDRO. V tomto prípade mal podľa žalovaného postupovať so všetkou odbornou starostlivosťou, čo znamená, že bol povinný si zaobstarať dostupné informácie pre účely svojich rozhodnutí, dodržiavať pritom bežný štandard obchodnej opatrnosti a minimalizácie rizika a pristúpiť k výkonu svojho práva na podnikanie dostatočne obozretne a zodpovedne.

29. V tejto súvislosti zdôraznil, že výber spoločnosti HYDRO sťažovateľom na dodanie opráv na VDG v celkovej hodnote 482.044,45 € sa mu nejaví ako problém, hoci táto nemala absolútne žiadne materiálne, technické a personálne vybavenie, avšak problémom pre žalovaného je to, že v spolupráci s takto zvoleným obchodným partnerom nebol sťažovateľ schopný realizáciu deklarovovaných prác preukázať a neodôvodnene prenášal dôkazné bremeno na svojho dodávateľa.

30. Ďalej žalovaný uviedol, že nedodržovanie subdodávateľskej zmluvy napríklad v jej častiach (viď body č. 12.1 až 12.4, bod č. 16 čiastočne), ktoré odkazujú na predloženie dotknutých kontrolných dokumentov alebo stavebný denník (t. j. dokumenty vyhotovené, podpísané a overené konkrétnymi zúčastnenými osobami), zhoršili dôkaznú situáciu sťažovateľa.

31. Ďalej žalovaný nesúhlasil s argumentom sťažovateľa, že nebol na predloženie ďalších dôkazov (dokumenty vyhotovené v zmysle subdodávateľskej zmluvy) spadajúcich pod § 24 ods. 1 písmeno b) Daňového poriadku vyzvaný. Podľa žalovaného správca dane nielen počas daňovej kontroly ale napríklad v protokole jasne uviedol, že doklady, ktoré predložil sťažovateľ počas daňovej kontroly, nepovažuje za dôkaz toho, že fakturované plnenia boli uskutočnené a spochybnil samotnú realnosť deklarovovaných plnení.

32. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na dôkazné bremeno sťažovateľa predložiť relevantné daňové doklady a povinnosť správcu dane preveriť, či predložené doklady sú vystavené na základe reálneho materiálneho plnenia.

33. Tiež žalovaný zdôraznil, že právny zástupca sťažovateľa na pojednávaní potvrdil, že pôvodná havarijná oprava vtoku č. 1 na VDG spoločnosťou HYDRO mala byť pre žalobcu vykonaná bez písomnej zmluvy v auguste 2012.

34. Záverom žalovaný navrhol, aby kasačný súd sťažovateľom podanú kasačnú sťažnosť zamietol a napadnutý rozsudok ako vecne správny potvrdil. Ďalej navrhol, aby sťažovateľovi trovy kasačného konania nepriznal.

V.

Právne názory kasačného súdu

A) Všeobecné vymedzenie kasačnej právomoci

35. Senát Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej tiež „Najvyšší súd“) konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas [§ 443 ods. 2 písm. a) S.s.p.], a s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti [§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou v spojení s § 439 ods. 3 písm. a) S.s.p.] a neviazanosť sťažnostným návrhom (§ 453 ods. 3 S.s.p.) kasačný súd preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu, a jednomyseľne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 S.s.p.) si osvojil záver, že kasačnú sťažnosť je v zmysle § 461 S.s.p. potrebné zamietnuť, nakoľko po jej preskúmaní kasačný súd na základe nižšie uvedených právnych názorov dospel k záveru, že je nedôvodná. Takto kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol súbežne zverejnený tak na úradnej tabuli súdu ako aj na webovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 22. októbra 2019 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

36. Na prvom mieste kasačný súd zdôrazňuje, že zákonodarca výkon správneho súdnictva (najmä čl. 46 a čl. 142 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky) založil iba na návrhovej slobode účastníka (v preskúmvanej veci sťažovateľa), t.j. na zodpovednosti za obranu svojich práv (vigilantibus leges sunt scriptae) v medziach čl. 13 Dohovoru o ochrane základných práv a ľudských slobôd, vybrať si podľa

Správneho súdneho poriadku z prostriedkov ochrany ten najvhodnejší proti preskúmanému rozhodnutiu či postupu správcu dane a následne proti napadnutému rozsudku. Preto kasačný súd nie je oprávnený do tejto procesnej slobody vstupovať.

37. V uvedenej súvislosti musí kasačný súd tiež zdôrazniť, že právo na súdnu ochranu (čl. 46 a nasl. ústavy Slovenskej republiky) nie je absolútne a v záujme zaistenia právnej istoty a riadneho výkonu spravodlivosti podlieha určitým obmedzujúcim podmienkam (čl. 51 ods. 1 ústavy). To platí aj v prípade kasačnej sťažnosti ako mimoriadneho opravného prostriedku (§ 438 ods. 1 S.s.p.), ktorý nie je možné použiť „celoplošne“ na odstránenie nespokojnosti účastníka konania s akýmkoľvek rozhodnutím správneho súdu a ktorej aplikácia môže narušiť princíp právnej istoty strán, ktorých právna vec bola právoplatne skončená (§ 145 S.s.p.).

38. Pôvodná úprava súdneho prieskumu rozhodnutí správnych orgánov vrátane inštitútu opravných prostriedkov sa od účinnosti Správneho súdneho poriadku podstatne zmenila s tým, že konanie o kasačnej sťažnosti má zabezpečiť tri rozdielne úlohy, a to rýchlu a efektívnu nápravu najpodstatnejších procesných pochybení, objasnenie otázok zásadného právneho významu ako aj zjednocovanie judikatúry. Je potom na zvážení sťažovateľa vrátane zvýšeného významu úlohy kvalifikovane právneho konania sťažovateľa (§ 5 ods. 5 v spojení s § 449 ods. 1 veta prvá S.s.p.), ktorú z uvedených úloh má ním podaná kasačná sťažnosť v správnom súdnictve plniť.

B)

39. Sťažovateľ generálne namieta, že správny súd nesprávne právne posúdil preskúmanú vec, t.j. meritum sporu [kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) S.s.p.] pri aplikácii dotknutých hmotnoprávných ustanovení (§ 49 ods. 2 a § 51 ods. 2 zák. č. 222/2004 Z.z.) v spojení s procesnými ustanoveniami § 24 Daňového poriadku. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že s týmto kasačným dôvodom zákonodarca spája právnu situáciu, kedy správny súd na správne a zákonným spôsobom zistený skutkový stav (§ 440 ods. 1 písm. f/ S.s.p.) bez väd zaťažujúcich jeho rozhodovanie (písmena a/ až f/) nesprávne aplikuje objektívne právo v merite veci, a to spätne na takto zistený skutkový stav, bez možnosti opory v doterajšej ustálenej rozhodovacej praxi kasačného súdu (a contrario písmeno h/).

40. Uvedený dôvod je relevantný iba, ak je nesprávnosť aplikácie objektívneho práva správnym súdom (resp. nesprávne vyriešenie niektorej právnej otázky správnym súdom) zapríčinená chybným výberom normy hmotného práva alebo procesného práva, ktorá vo svojej hypotéze nemá také predpoklady, aké vyplývajú zo zisteného skutkového stavu. Preto nesprávne právne posúdenie veci správnym súdom konkrétne môže spočívať v tom, že použil nesprávnu právnu normu, alebo síce aplikoval správnu právnu normu, ale ju nesprávne interpretoval, a napokon právnu normu síce správne vyložil, ale na zistený skutkový stav ju nesprávne aplikoval. Práve tento právny rámec aj vymedzuje potrebné medze skutkového zistenia.

41. Kasačný súd predovšetkým nesúhlasí so sťažnostným bodom sťažovateľa (viď bod č. 25), že správca dane nemal preverovať skutočnosti, ktoré vyplývali zo vzťahu medzi sťažovateľom a subjektom VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA (najmä bod č. 6 kasačnej sťažnosti). V tejto súvislosti pripomína, že Najvyšší súd v svojej judikatúre (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/92/2016 zo dňa 20. februára 2018) konštantne opakuje, že právo na odpočítanie dane sa v zmysle § 19 zák. č. 222/2004 Z.z. odvíja od skutkového stavu, že k zdaniteľnému plneniu skutočne došlo a že vystaviteľ faktúry, ktorý zaslaním faktúry by mal potvrdzovať vznik svojej daňovej povinnosti v zdaniteľnom obchode, je skutočne dodávateľom tovaru alebo poskytovateľom služby. Preto bolo úlohou správcu dane na prvom mieste tieto podmienky preveriť.

42. Správny súd a s ním daňové orgány správne preto vychádzali z nasledujúceho obchodného reťazca v tomto poradí:

VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA (ako objednávateľ služby)

sťažovateľ (ako dodávateľ služby)

spoločnosť HYDRO (ako subdodávateľ sťažovateľa)

spoločnosť K&C (ako subdodávateľ spoločnosti HYDRO)

spoločnosť SARG s.r.o. [pôvodne PM] a spoločnosť ABC-stavba s.r.o. [pôvodne BUSINESS] (ako subdodávateľ spoločnosti K&C HYDRO)

43. Uvedený reťazec mal zrealizovať podľa tvrdenia zdanieľné plnenie, ktoré bolo vymedzené v bode 2.1 zmluvy o dielo ako vykonanie havarijných opráv hydrotechnických zariadení Regulačných uzáverov vtokov a výtokov ľavej plavebnej komory na SVD Gabčíkovo Nagymaros, stupeň Gabčíkovo v nasledujúcej skladbe ucelených častí:

- oprava vtoku č. 2,
- oprava vtoku č. 3,
- oprava vtoku č. 4 ako aj
- oprava výtoku č. 1.

44. Podrobný (možný) rozsah bol uvedený v Prílohe č. 1 zmluvy o dielo s jeho niektorými upresneniami v zmluve o dielo (napríklad bod č. 6.3 o vykonaní kontroly stavu zariadenia v suchom doku alebo bod č. 6.4 o možnosti výmeny hydrovalca za novší typ). V tejto prílohe (Cenová nabídka sťažovateľa zo dňa 14.09.2012) bol obsiahnutý popis predmetu ponuky nasledovne [nasleduje slovenský prepis českého textu]:

„Práce na oprave oceľovej konštrukcie a uložení segmentu regulačného uzáveru (RU) sa budú vykonávať priamo v suchom doku za provizórnymi hradeniami, za ktorými je hladina vody až cca 34 m. Prístup do priestoru RU je zo strojovne cez tlakový poklop rúrou o priemere 800 mm, po 8 m rebríku alebo cez montážnu šachtu cca 4,5x1,4 m po demontáži hydraulikkej stanice. Strojovňa je v hĺbke 22 m a prístup je točítým schodiskom s priemerom 1,5 m alebo žeriavom montážnou šachtou a ďalej zavážacím vozíkom bez pohonu. Súčasťou predmetu prác je odčerpávanie priesakovej vody.“

45. Tieto práce mali prebiehať po etapách, do štyroch týždňov od sprístupnenia jedného regulačného uzáveru. Súčasne sťažovateľ podrobne rozpisal v Prílohe č. 1 jednotlivé položky vykonávaných špecifických prác v celkovom počte 60, pričom poukázal na svoje skúsenosti nadobudnuté počas predchádzajúcich prác. Ďalej sťažovateľ neopomenul zdôrazniť skutočnosť, že je najmä nositeľom certifikátu podľa EN ISO 9002, ďalej EN729-2, tiež čo sa týka zvarovania EN ISO 3834-2 ako aj iných certifikátov.

46. Ďalej kasačný súd vychádzal zo skutočností, ktoré právny zástupca referoval na pojednávaní dňa 26.04.2017, t.j. že

„v zmluve o dielo č. NOBJC01515 z 08.10.2012 je v predmete zmluvy uvedená navyše aj oprava vtoku č. 1, ktorú žalobca odôvodňoval havarijnou opravou v auguste 2012, ktorú pre neho vyhotovil HYDROEKOSTAV v tom čase bez písomnej zmluvy. Preto ju písomne zahrnuli do posledne menovanej zmluvy o dielo. K rozdielnemu rozsahu prác pripojených k zmluve o dielo č. 20122100/2111 a č. NOBJC01515 sa nevie vyjadriť.“

47. Vzhľadom na doteraz predostretý skutkový stav je nepochybné, že kasačný súd nebol doposiaľ postavený pred otázku právnej aplikácie dotknutých ustanovení zák. č. 222/2004 Z.z. v tak zložitej technickej situácii, a preto si zabezpečil podklady pre vytvorenie predstavy o tomto energetickom celku VDG, konkrétne o jeho ľavej plavebnej komore (ďalej tiež „LPK“) a osobitostiach prác na jej komponentoch. Z dostupných informácií vyplýva, že VDG, stupeň Gabčíkovo, pozostáva z vodnej elektrárne a 2 plavebných komôr, ktoré sú umiestnené na ľavej strane vodného stupňa. Využitelná dĺžka LPK je 275 m, pričom jej vodný priestor je ohradený v šírke 34 m hornými a dolnými vrátami. Výprázdňovanie a napĺňanie LPK sa uskutočňuje v časovom limite 15 minút pomocou systému kanálov v základovej doske a štrbín v dne plavebných komôr cez 4 otvory hradené segmentami.

48. Práve do tohto procesu sa zapájajú hore uvedené regulačné uzávery, s čím podľa kasačného súdu korešponduje situačný popis prác vyššie zachytený (viď bod č. 43), ktorý si pre vykonanie zdaniteľného plnenia vyžaduje vytvorenie suchého doku v LPK (bod 2.2 v spojení s bodom 6.2 zmluvy o dielo). Nepochybne nejde o jednoduché práce ale naopak o mimoriadne zložité a na odbornosť náročné činnosti, čo navyše zdôrazňuje sťažovateľ vo vyššie uvedenej cenovej ponuke odkazom (viď bod č. 44) na svoje certifikáty, ktoré by mali garantovať kvalitu ponúkaných produktov, t.j. ide záruku, pri ktorých klient získava dôveru v dodávateľa tovaru alebo poskytovateľa služieb a tiež dôveru v ich činnosti či ponúkané produkty. Preto nielen kasačný súd ale aj daňové orgány museli nadobudnúť dojem, že tak špecializované činnosti sú oprávnení vykonať špecializované profesie (napríklad potápači zo spoločnosti Podzemní stavby KOSPER, a.s., pri realizácii provizórneho hradenia 4x4 RU podľa bodu č. 6.2 zmluvy o dielo).

49. Toto aj potvrdil sťažovateľ, keď v zmysle bodu č. 6.6 zmluvy o dielo prevzal na seba záväzok, že do objektov VDG by mali vstupovať len riadne poučení a vyškolení zamestnanci sťažovateľa, nakoľko práce sa budú realizovať počas prevádzky VDG, konkrétne jeho LPK (aj bod č. 6.1). Preto sa sťažovateľ so subjektom VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA dohodol na nasledovnom splnení svojej povinnosti:

„6.6.1 Objednávateľ zabezpečí vykonanie poučenia zhotoviteľom určeného okruhu zamestnancov zhotoviteľa o dodržiavaní predpisov BOZP a PO v zmysle zákonov č. 124/2006 Z.z. a 314/2001 Z. z. v platnom znení na objektoch VD Gabčíkovo.

6.6.2 Objednávateľ vyhotoví zápis o vykonaní poučenia určeného okruhu zamestnancov zhotoviteľa o dodržiavaní predpisov BOZP a PO v zmysle zákonov č. 124/2006 Z.z. a 314/2001 Z.z. v platnom znení v objektoch VD Gabčíkovo, ktorý bude obsahovať menný zoznam a podpisy určeného okruhu zamestnancov zhotoviteľa. Vstup do objektov VD Gabčíkovo majú výlučne iba osoby takto poučené a zapísané v zozname o poučení. "

50. Pri takto načrtnutom a analyzovanom skutkovom stave je preto nutné zdôrazniť, že každý jednotlivец vstupujúci do odplatného (ale aj naturálneho) právneho vzťahu, ktorý je upravený nielen normami súkromného práva ale má aj charakter daňovo-právneho vzťahu, implicitne preberá povinnosť daňového bremena (§ 24 ods. 1 Daňového poriadku). Táto povinnosť je o to znateľnejšia v obchodných záväzkových vzťahoch (§ 261 Obchodného zákonníka), ktoré súčasne získavajú charakter zdaniteľných obchodov (§ 8 až 12 zák. č. 222/2004 Z.z.).

51. Preto popri bežnej odbornej starostlivosti (napríklad § 135a Obchodného zákonníka) prejavujúcej sa v získavaní a uchovávaní dostupných informácií o zmluvnom partnerovi, podmienkach obchodného záväzkového vzťahu a charakteru zdaniteľného plnenia (najmä vzhľadom na jeho možné nedostatky) podnikateľ vedie účtovníctvo v zmysle platných právnych predpisov (§ 35 Obchodného zákonníka a § 2 ods. 1 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve). S týmto je samozrejme spojené vykazovanie skutočností o účtovných prípadoch (§ 2 ods. 2 zák. č. 431/2002 Z.z.) týkajúcich sa daňovej preukázateľnosti zdaniteľného plnenia, ktorej rozsah je v zmysle judikatúry Súdneho dvora (najmä rozsudok v spojených veciach sp.zn. C- 80/2011 a C- 142/2011 zo dňa 21.06.2012 - Mahagében a Dávid) nasledujúci:

„54. Nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (pozri v tomto zmysle rozsudky Teleos a i., C 409/04; Netto Supermarkt ako aj Vlaamse Oliemaatschappij, C 499/10)."

52. V preskúmvanej veci nie je možné odbornú starostlivosť o vykonanie opravy č. 3 posudzovať ako bežnú odbornú starostlivosť v danom obchodnom odvetví ale naopak ide o vyšší stupeň odbornej starostlivosti, čo subjekt VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA ako objednávateľ diela podčiarkol v mnohých ustanoveniach zmluvy o dielo, pričom v bodoch 2.2 a v niektorých bodoch čl. VI. zmluvy o dielo aj sťažovateľ akceptoval nielen povinnosť viesť stavebný denník ale aj jeho význam pre špecifikáciu rozsahu realizácie prác sťažovateľom; konkrétne osoby Q. A. č. tel. XXXX XXX XXX, P. A. E., č. tel. XXXX XXX XXX, XXXXXXXX XXX XXX alebo P.. E. E., č. tel. XXXXX XXX XXX XXX.

53. Súčasne, ako správne počas celého konania žalovaný zdôrazňoval, z bodov 2.3 a 2.4 zmluvy o dielo vyplýva nasledujúca a neprehliadnuteľná povinnosť sťažovateľa ako zhotoviteľa diela vypracovať a vykonať množstvo nasledujúcich kontrolných úkonov:

„2.3 Súčasťou predmetu zmluvy je tiež vypracovanie odovzdávacej dokumentácie (Protokol o akosti a kompletnosti montážnych prác, Protokol o vykonaných prácach, Protokol o meraní vôle ložísk RU, Protokol o dotiahnutí Výsokopevnostných (VP) skrutiek a prípadná Zvarová dokumentácia) a funkčné skúšky zariadenia - suché a mokré.

2.4 Dokumentáciu diela vypracovanú v zmysle bodu 2.3 tohto článku zmluvy odovzdá zhotoviteľ objednávateľovi 3x v písomnej forme a 1x v elektronickej forme na nosiči. "

54. Pozornosti kasačného súdu tiež neuniklo, že subjekt VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA viazal platobné podmienky na predloženie odsúhlaseného Súpisu vykonaných prác a Zisťovacieho protokolu, ktorý bude podpísaný technickým dozorom objednávateľa v zmysle bodu č. 6.9.2 v čl. VI zmluvy o dielo. V tomto bode je špecifikované:

„za objednávateľa je to technický dozor, ktorý je zároveň splnomocnený odovzdať pracovisko zhotoviteľovi a prebrať ho po vykonaní ucelenej časti diela, overovať súpis vykonaných prác a prebrať ucelené časti diela, odsúhlasovať zisťovacie protokoly, vyjadrovať sa k požiadavkám zhotoviteľa v stavebnom denníku, sledovať termíny odstránenia vád a nedorobkov, v prípade neprítomnosti zodpovedného zástupcu zhotoviteľa a možného vzniku škôd, úrazov a nedodržania bezpečnosti, prerušiť alebo zastaviť práce zhotoviteľa a je oprávnený rokovať za objednávateľa vo veciach technických. Osobami technického dozoru objednávateľa sú: P. N. E., č. tel. XXXX XXX XXX, P. Z. Š., č. tel. XXXX XXX XXX ako aj P. P. E., č. tel. XXXX XXX XXX."

55. Takisto o tomto vyššom stupni odbornej starostlivosti svedčia nielen osobitné dokumenty týkajúce sa prevádzky VDG, t.j. napríklad Dočasný manipulačný poriadok pre sústavu vodných diel Gabčíkovo - Nagymaros na území Slovenskej republiky - aktualizácia X, vyhotovený na základe § § 81 ods. 2 písm. j) zákona č. 364/2004 Z. z. o vodách a o zmene zákona Slovenskej národnej rady č. 372/1990 Zb. o priestupkoch v znení neskorších predpisov (vodný zákon) a v zmysle vyhlášky č. 457/2005 Z.z. Ministerstva životného prostredia Slovenskej republiky, ktorou sa ustanovujú podrobnosti o náležitostiach manipulačného poriadku vodnej stavby; dostupné na internetovej stránke ) ale aj charakter zdaniteľného plnenia, ktorý bol tak pri oprave č. 3 ako aj pri ostatných opravách charakterizovaný ako „havarijná oprava" (viď čl. II. bod 2.1 zmluvy o dielo).

56. Takto vymedzené skutkové závery oprávňujú kasačný súd, aby sa stotožnil s právnymi závermi správneho súdu, že sťažovateľ, aby uniesol daňové bremeno, bol povinný predložiť uvedený stavebný denník a dotknuté kontrolné dokumenty, poprípade doklady o nákupe materiálov a zariadení použitých na zhotovenie diela (viď rozsah nákladov vymedzený v bode 5 Cenové nabídky zo 14.09.2012), aby objasnil reálny výkon stavebných prác na oprave č. 3, t.j. ich rozsah, kto, kedy a kým spôsobom ich zhotovil (bod č. 49 napadnutého rozsudku).

57. Práve sťažovateľom tvrdená erudovanosť (v bode 2 záverečná veta Cenové nabídky, kde sa sťažovateľ prezentuje svojimi skúsenosťami z predchádzajúcich prácí) ho stavia do pozície, že mal vedieť, že uvedené listiny sú nevyhnutné tak z hľadiska zhotovenia dohodnutého diela (oprava č. 3), dodržania zmluvných povinností ako aj z daňového hľadiska, ako tiež správne uviedol správny súd. Práve povinnosť sťažovateľa doručiť dotknuté kontrolné dokumenty (viď bod č. 53) ako aj vyhotovovať stavebný denník mu umožňovala tieto listiny a stavebný denník sám alebo v spolupráci so subjektom VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA predložiť správcovi dane.

58. Tiež znalosť o zložení orgánu technického dozoru subjektu VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA, t.j. osoby P. N. E., č. tel. XXXX XXX XXX, P. Z. Š., č. tel. XXXX XXX XXX ako aj P. P. E.Š., č. tel. XXXX XXX XXX umožňovala sťažovateľovi ich navrhnúť ako svedkov, ktorí by dodanie zdaniteľného plnenia mohli v pozícii svedkov potvrdiť. Navyše povinnosť mať znalosť o počte pracovníkov a ich oprávnení vstúpiť na stavenisko prevzal sťažovateľ na seba v zmysle čl. VI, bod 6.6

zmluvy o dielo (viď bod č. 49) a preto bolo celkom logicky predpokladateľné, že tieto zoznamy okruhu zamestnancov sťažovateľa ako zhotoviteľa, konkrétne zápisy o vykonaní poučenia určeného okruhu zamestnancov sťažovateľa o dodržiavaní predpisov BOZP a PO v zmysle zákonov č. 124/2006 Z.z. a 314/2001 Z.z. v platnom znení v objektoch VDG, správcovi odovzdá. Ako však vyplýva z preskúmaného rozhodnutia, toto sťažovateľ nevykonal a preto jeho sťažnostný bod, že uniesol dôkazné bremeno nie je preukázaný.

59. Kasačný súd sa však nemôže stotožniť s hodnotením opatrnosti a odbornej starostlivosti sťažovateľa správnym súdom ako aj s jeho právnym záverom, že zhotovenie diela subdodávateľmi žalobcu nie je vylúčené (body č. 50 a 51 napadnutého rozsudku). Napriek listu subjektu VODOHOSPODÁRSKA VÝSTAVBA (viď bod č. 17) sa kasačný súd musí stotožniť s argumentáciou žalovaného, ktorá je obsiahnutá v jeho vyjadrení (č.l. 118, resp. str. 7 vyjadrenia) že:

„Žalovaný má za to, že podanou žalobou sa žalobca snaží presvedčiť súd, že pri uzáveroch regulačných tokov a výtokov plavebnej komory VDG ako strategického objektu SR so špeciálnym bezpečnostným režimom sa niekoľko mesiacov pohybovali neidentifikovateľné osoby, ktoré sa ani detailne vykonaným šetrením správcu dane nikdy nepodarilo stotožniť a práve tieto osoby vykonali fakturované práce; pre žalovaného je takéto tvrdenie celkom neakceptovateľné. "

a súčasne sa musí stotožniť so závermi správcu dane (č.l. 15, resp. str. 4 prvostupňového rozhodnutia), že išlo o deklarováný výkon (nákup) stavebných prác, pri ktorých nie je možné potvrdiť, či boli skutočne vykonané.

60. Vo svetle záveru o nepreukázaní dodania zdaniteľného plnenia, t.j. opravy č. 3 správcovi dane, sú ďalšie sťažnostné body sťažovateľa, že správca dane nemohol preveriť posledných subdodávateľov v reťazci z dôvodu ich nekontaktnosti, a naopak ukladal sťažovateľovi povinnosť, aby dokázal uskutočnenie prác zo strany predmetných nekontaktných spoločností, resp. že sťažovateľ preukázal, že dodávku opráv na VDG vykonala spoločnosť HYDRO, avšak správca dane sa počas daňovej kontroly obmedzoval výlučne na vyjadrenie pochybností nepreukázaní konkrétnej osoby/osôb, ktoré práce realizovali, poprípade, že je nutné sa zaoberať ako novou skutočnosťou tým, že príslušný správca dane vykonal daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty u spoločnosti HYDRO s výsledkom „bez nálezu“, irelevantné.

61. Na podporu svojho postupu kasačný súd odkazuje na doterajšiu rozhodovaciu prax Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (napríklad rozsudok sp.zn. 1Sžf/61/2016 zo dňa 12. decembra 2017), ktorý zdôraznil, že :

„36. Najmä z rozsudku Súdneho dvora v spojených veciach sp.zn. C-80/11 (Mahagében) a C-142/11 (Dávid), konkrétne jeho marginálny bod 66, pre Najvyšší súd vyplýva, že smernica č. 2006/112 bráni vnútroštátnej praxi, v zmysle ktorej správca dane zamietne uplatnenie práva na odpočítanie dane z dôvodu, že sa zdaniteľná osoba neubezpečila, že osoba, ktorá vystavila faktúru vzťahujúcu sa na tovar, na základe ktorej sa uplatňuje (požaduje) právo na odpočítanie dane, spĺňala podmienky zdaniteľnej osoby, že disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a že si splnila svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, napriek tomu, že vecné (hmotnoprávne) a formálne (procesnoprávne) podmienky vzniku a výkonu práva na odpočítanie dane (ďalej tiež len „vecné a formálne podmienky“) upravené v smernici č. 2006/112 (I.) boli splnené a že (II.) zdaniteľná osoba nedisponovala informáciou, ktorá by ju oprávňovala predpokladať vznik nezákonnosti alebo daňového podvodu na strane svojho dodávateľa ako vystaviteľa faktúry.

38. V súvislosti s vyššie uvedenými podmienkami Súdny dvor pod pojmom vecné podmienky najmä rozumie:

a) vznik práva na odpočítanie dane štandardne v tom okamihu, keď vznikne daňová povinnosť zdaniteľnej osobe ako dodávateľovi, bez ohľadu na jej reálne splnenie (napríklad rozsudok Súdneho dvora sp.zn. C-414/10 vo veci Véleclair)

- tu je rozhodujúca existencia zdaniteľného plnenia spočívajúceho v prevode držby majetku jednou zmluvnou stranou, ktorá opravnú druhú stranu fakticky s ním nakladať, akoby bola vlastníkom tohto majetku,

- v prípade dodania tovaru vtedy, keď dodávateľ odovzdá tovar zdaniteľnej osobe (napríklad rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálny bod 26),

- b) tovary a služby zakladajúce toto právo musia byť využité zdaniteľnou osobou na výstupe pre potreby svojich vlastných zdaniteľných plnení, t.j. musia existovať a vykazovať úžitnú majetkovú hodnotu pre zdaniteľnú osobu,
- c) na vstupe musia byť tieto tovary a služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou bez ohľadu na jej registráciu či neregistráciu (napríklad rozsudok sp.zn. C-438/09 vo veci Dankowski, marginálne body 26 a 33; alebo rozsudok sp.zn. C-324/11 vo veci Tóth, marginálne body 33 a 26)."

## VI.

62. Kasačný súd vzhľadom na dôvod kasačnej sťažnosti uplatnený sťažovateľom uvádza, že napadnutý rozsudok má všetky formálne i obsahové náležitosti rozhodnutia požadované v zmysle § 139 S.s.p. Preskúmané rozhodnutie vychádza z dostatočne zisteného skutkového stavu, ktoré bolo následne logicky vyhodnotené a riadne právne posúdené. Kasačný súd sa preto stotožňuje so skutkovými zisteniami a právnymi závermi zistenými správnym súdom, že orgán verejnej správy dodržal požiadavku zákonnosti pri priebehu a následnom vydaní preskúmaného rozhodnutia.

63. Počas konania kasačný súd z dostupných zdrojov nezistil a ani mu nebolo účastníkmi naznačené, resp. nedospel k záveru, že by sa vyskytli prekážky pre konanie z dôvodov neústavnosti alebo potreby výkladu komunitárneho práva aplikovaných právnych predpisov a súvisiacich právnych aktov orgánov Európskej únie, pre ktoré je potrebné konanie prerušiť, poprípade výskyt skoršej judikatúry, od ktorej by sa tento rozsudok odkláňal.

64. Na základe zisteného skutkového stavu, uvedených právnych skutočností, po vyhodnotení námietok žalobcu a stanoviska žalovaného ako aj s prihliadnutím na závery obsiahnuté vo svojej staršej judikatúre (čl. 1 ods. 1 ústavy), najmä už v citovanom rozhodnutí sp.zn. 1Sžf/61/2016 ako aj sp.zn. 10Sžfk/40/2018, pri ktorých kasačný súd nezistil žiaden relevantný dôvod, aby sa od nich obsahu a vyslovených právnych názorov (viď účinky sledované v § 20 a contrario § 22 ods. 1 S.s.p. spolu s čl. 144 ods. 1 ústavy) s prihliadnutím na ústavný princíp právnej istoty odchýlil (napríklad zásadná zmena právneho prostredia, zistenie odlišného skutkového stavu alebo prijatie protichodného zjednocovacieho stanoviska v zmysle záverov judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva v oblasti zjednocovania alebo zamedzovania vydávania protirečivých rozsudkov, najmä vec Zielinsky, Pradal a spol. v. Francúzska republika č. A- 24846/94, 34165/96 až 34173/96, poprípade vec Borovská a Forrai v. Slovenská republika č. A- 48554/10 z 25.11.2014), s oznámením termínu vyhlásenia rozsudku postupom podľa § 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p. rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku rozsudku.

65. Kasačný súd v preskúmanej veci v súlade s ust. § 455 S.s.p. rozhodol bez pojednávania, lebo nezistil, že by nariadenie pojednávania bolo potrebné.

66. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd postupom v zmysle § 167 ods. 1 v spojení s § 467 ods. 2 S.s.p. na základe princípu úspešnosti sťažovateľa, čo v konaní o kasačnej sťažnosti nenastalo.

Podľa § 467 ods. 1 S.s.p. ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

### **Poučenie:**

Proti tomuto rozhodnutiu n i e j e prípustná kasačná sťažnosť (§ 438 v spojení s § 439 S.s.p.).