

Súd: Najvyšší súd SR
Spisová značka: 8Sžfk/23/2019
Identifikačné číslo spisu: 3018200285
Dátum vydania rozhodnutia: 30.04.2020
Meno a priezvisko: JUDr. Jaroslava Fúrová
Funkcia: sudca
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2020:3018200285.1

ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a členov senátu Mgr. Petra Melichera a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: BD STAVBY,s.r.o. so sídlom Opatovce nad Nitrou č. 506, IČO: 46 805 141, právne zastúpený JUDr. Alenou Pečenárovou, advokátkou, so sídlom Partizánske, Pažiť č. 188, IČO: 42 274 079 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Banská Bystrica, Lazovná č. 63, IČO: 42 499 500, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 101253502/2018 zo dňa 02. júla 2018 a o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k

rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č.k. 13S/38/2018-57 zo dňa 13. februára 2019 z a m i e t a .

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

Odôvodnenie

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. V podanej správnej žalobe žalobca poukázal na to, že mu správca dane nepriznal odpočet dane z dodaných stavebných prác z dôvodu, že nebol preukázaný nákup materiálu u dodávateľa stavebných prác v celom rozsahu ním deklarovovaných stavebných prác. Podľa jeho právneho názoru preukázanie nákupu materiálu u dodávateľa stavebných prác nie je jeho dôkazným bremenom. Zdôraznil, že ak správca dane v rámci výkonu daňovej kontroly z pridanej hodnoty za mesiac november 2015 zistil, že boli prijaté stavebné práce od spoločnosti NOVA build, s.r.o, ktorá zanikla dňa 30.12.2016 v dôsledku zlúčenia a je nekontaktná, tak uvedené nemá vplyv na jeho nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Žalobca trval na tom, že predložil všetky doklady, ktoré je od neho možné požadovať a taktiež bola vykonaná obhliadka stavebného diela s tým, že neboli zistené žiadne rozpory. Podľa žalobcu bolo týmto vyčerpané jeho vlastné dôkazné bremeno.

2. Okrem toho žalobca poukázal aj na výsledky preverovania vykonaného správcom dane, keď bývalý konateľ spoločnosti NOVA build s. r.o., Jozef Briatka uviedol, že práce boli prevažne vykonávané živnostníkmi a materiál bol nakupovaný u spoločnosti ORVA Color, s.r.o. a v Uhoľných skladoch, a.s.. Taktiež boli vypočítaní živnostníci, ktorí potvrdili vykonanie stavebných prác. Následne správca dane nesprávne vyhodnotil dôkaz, ktorý predstavuje výsledok porovnania nákupu materiálu spoločnosťou NOVA s.r.o. s materiálom uvedeným na súpisoch prác, ktoré tvorili prílohu faktúry č. 15104, a následne dospel k nesprávnemu záveru, že „bolo zistené, že v období október 2015 až november 2015 spoločnosť“ nakúpila stavebný materiál len u dodávateľa Uhoľné a.s.“ Takýto záver je však podľa žalobcu nesprávny, nakoľko dokazovanie preukázalo len nákup materiálu na faktúru u tohto dodávateľa. Nákup mohol byť realizovaný v hotovosti u tohto dodávateľa alebo u iného dodávateľa (v hotovosti aj na faktúru). Keďže správca dane nezistil pôvod materiálu, ktorý okrem nákupu mohol byť aj na sklade, vyhodnotil túto skutočnosť absurdným záverom že nebolo preukázané dodanie stavebných prác pri ktorých bol materiál použitý. Vylúčil preto z nároku na odpočet jednak murované priečky z dôvodu nepreukázania nákupu tehál a priečky z POROTHERM. Napriek skutočnosti, že správca dane zistil dodávateľa týchto stavebných prác a obhliadkou mal potvrdenú existenciu murovaných priečok uzavrel dokazovanie takto: „keďže správca dane spochybnil dodanie časti fakturovaného materiálu, je zrejmé, že nemohli byť dodané ani k nemu pridružené stavebné práce.“

3. Žalobca mal za to, že správca dane nesprávne vyhodnotil a posúdil získané dôkazy. Jeho návrhy správca dane neakceptoval alebo nepochopil a žalovaný tento stav prevzal a argumentáciu správcu dane bez jej posúdenia následne potvrdil. Na podporu svojich tvrdení poukázal na rozhodovaciu činnosť Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vo veci rozloženia daňového bremena, konkrétne na rozsudok sp. zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.08.2010. Taktiež poukázal na rozhodnutie tunajšieho súdu sp. zn. 11S/121/2016. Žalovaný sa vo svojom rozhodnutí sa odmietol zaoberať judikatúrou Súdneho dvora Európskej únie, z ktorej vyššie uvedené rozsudky vychádzajú. Žalobca trval na tom, že správca dane dokazovaním preukázal vykonanie všetkých prác, a to výpoveďou a dokladmi živnostníkov, ktorí práce vykonávali, ako aj obhliadkou stavby. Konkrétne sporné priečky vymuroval živnostník T. X. BMstav. Bolo tiež preukázané, že chýbajúci materiál nebol nakúpený na faktúru v Uhoľných skladoch, a.s.. Správca dane nevykonával dokazovanie dôkladne, pretože zistené rozdiely neprejednal s dodávateľom a nepožiadal o doplňujúce informácie. Podľa vyjadrenia dodávateľa pre žalobcu boli tehlové výrobky v jeho zásobách. Podvodné konanie vo vzťahu k žalobcovi ani jeho dodávateľom nebolo preukázané. V závere správnej žaloby žalobca uzavrel, že predložil správcovi všetky dôkazy o existencii materiálneho plnenia. Nie je možné od neho požadovať, aby zabezpečoval v priebehu podnikania dôkazy o nákupe materiálu u svojich dodávateľov stavebných prác, z dôvodu možných nedostatkov ich evidencie.

4. Z administratívneho spisu správny súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2015, ktorá bola skončená dorúčením Protokolu z daňovej kontroly dňa 17.05.2016. Dňa 23.05.2016 doručil žalobca pripomienky k protokolu, ktoré s ním boli riadne prerokované dňa 11.07.2017. V rámci daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane okrem iného aj doklady týkajúce sa faktúry č. 2015180 zo dňa 06.11.2015 vystavenej dodávateľom NOVA build, s.r.o.. Uvedenou faktúrou boli vyúčtované práce vrátane dodávky tovaru (materiálu). Bola správcovi dane predložená spolu s krycím listom a súpisom prác. Žalobca predložil taktiež objednávku prác a materiálu, vrátane predbežného rozpočtu, zmluvu o dielo uzavretú so spoločnosťou UNIPHARMA 1. Slovenská lekárnická akciová spoločnosť (ďalej len UNIPHARMA), vrátane dodatku č. 1, odovzdávací a preberací protokol k tejto zmluve, fotokópiu časti stavebného denníku. V rámci daňovej kontroly bol vypočítaný bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o., živnostník Milan Brenkus, ktorý práce reálne vykonával, P. L., zmluvný partner dodávateľa vykonávajúci manažéra a podieľal sa na zabezpečovaní materiálu za dodávateľa. Správca dane vykonal aj miestne zisťovania v spoločnostiach Uhoľné bane, a.s. a ORVA color s.r.o.. Vo vyrubovacom konaní bol vypočítaný E. Á., ktorý realizoval na stavbe koordinátora bezpečnosti práce na stavbu.

5. Správca dane v konaní vypočul aj samotného žalobcu, ktorý uviedol, že v roku 2015 spoločnosť sídlila u spoločníka a konateľa, mala mať sklady v Prievidzi - Moštenici, pričom nemala zamestnancov. Práce si objednávala u živnostníkov alebo u väčších stavebných firiem. Vlastnila len bežné náradie ako

miešačky, pílu na tehlu, vrtačky, lešenie. V majetku viedla aj dve dodávky a osobné auto. Ako svedok bol vypočutý X. Y. X., ktorý bol v čase realizácie sporného daňového prípadu spoločníkom a konateľom dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o.. Podľa jeho vyjadrenia sa spoločnosť v roku 2015 zaoberala stavebnou činnosťou, v menšom rozsahu aj rekonštrukciou budov. Mala kanceláriu, skladové priestory a dielňu v podnájme v Prievidzi, B. G. D.. Pokiaľ ide o strojové vybavenie, tak vlastnila len zariadenie na ohýbanie plechov a drobnú mechanizáciu ako vrtačky. V rozhodnom období mala troch zamestnancov. Svedok potvrdil, že v roku 2015 mala spoločnosť zákazku na rekonštrukcii jedálne pre UNIPHARMA. Objednávku dohadoval so žalobcom otec konateľa, ktorý mal plnú moc na zastupovanie spoločnosti. Svedok uviedol, že nebola uzatvorená písomná zmluva, existovala len objednávka. Poukázal pritom na to, že z dôvodu, že mali len troch zamestnancov, si na prácu najímali živnostníkov. Na tejto konkrétnej zákazke pracoval T. X., ktorý mal partiu šiestich ľudí. Okrem toho si spoločnosť zmluvne dojednala živnostníka Vladimíra Pokorného, ktorý sa staral o materiál a zásobovanie. Mal uzatvorenú celoročnú zmluvu na fixnú sumu. Ku konkrétnemu obsahu záväzku svedok uviedol, že išlo o rekonštrukciu jedálne a kuchyne, pričom sa rekonštruovali aj „sociálky“. Robili sa priečky, dlažby, sadrokartóny. Pri každej faktúre bol aj súpis prác. Na otázku správcu dane, kto dodával materiál, ktorý bol použitý na výkon prác vyúčtovaných faktúrami č. 15104, 15112, 15124, svedok uviedol, že materiál dodávala spoločnosť NOVA build s.r.o., jeho dovoz na aute zabezpečoval pán Pokorný. Materiál objednávala samotná spoločnosť alebo pán Pokorný na základe konzultácie. Tovar sa bral zo spoločnosti ORVA Color s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s.. Práce kontroloval otec konateľa a konateľ žalobcu ich prevzal. Stavebný denník viedla spoločnosť NOVA build s.r.o., stavebný dozor vykonával N. X.. Pokiaľ ide o doklady a účtovníctvo spoločnosti NOVA build s.r.o., tak s týmito svedok nedisponoval, nakoľko dňa 07.07.2016 svoj obchodný podiel previedol na tretiu osobu, pričom v rovnaký deň novému spoločníkovi odovzdal všetky doklady a účtovníctvo spoločnosti. Na preukázanie uvedeného správcovi dane predložil zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 07.07.2016 a protokol o odovzdaní a prevzatí účtovníctva a dokladov spoločnosti z toho istého dňa.

6. Svedok T. X. potvrdil, že spoločnosť NOVA build s.r.o. mu dávala najviac roboty, pričom spolupráca prebiehala tak, že zavolať buď pán L. alebo pán X.. Pracoval aj na objektoch UNIPHARMA, robili sa búracie práce, murovanie, obklady, dlažby, maľovanie. V novembri 2015 boli vykonané búracie práce, murovanie priečok, obkladanie sadrokartónom, pokladanie dlažieb a obkladačiek a špárovanie. Nariadenie mali vlastné, materiál dodala spoločnosť NOVA build s.r.o.. Dohľad vykonával pán L. a zástupca investora, stavebný denník viedol pán L.. Svedok P. L. vo svojej výpovedi potvrdil, že pre spoločnosť NOVA build s.r.o. zabezpečoval kontrolu pracovníkov, ktorí pre nich vykonávali práce a písal denník. Uviedol, že predmetom jeho činnosti boli len manažérske práce, kontroloval pracovníkov, podľa potreby doviezol materiál. Neviedol stavebný denník ale len denník pre potreby spoločnosti NOVA build s.r.o.. Nemôže vykonávať stavebné práce, resp. ich kontrolu /zameriavanie, kontrolovanie/, nakoľko nemá stavebnú priemyslovku. Pokiaľ ide o materiál, svedok výslovne uviedol, že niektorý bol zobrať on osobne. Väčšinu materiálu dodávali odberatelia. Keď bola treba kúpiť drobný materiál, išiel ho kúpiť do ORVA Color s.r.o. alebo Uhoľné sklady, a.s.. Prebiehalo to tak, že podpísal na dodacom liste odobratie materiálu.

7. Správca dane vykonal u označených dodávateľov stavebného materiálu miestne zisťovanie. Na základe analýzy a komparácie údajov získaných z faktúr od spoločností ORVA color, s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s., živnostníkov T. X. a P. L., ako aj samotným žalobcom rozdelených položiek v súpisoch vykonaných prác na združené položky a práce, správca dane u dodávateľa žalobcu nezistil existenciu časti materiálu, ktorý bol súčasťou fakturácie pri tzv. združených položkách a mal byť použitý pri realizácii prác, ktoré boli v týchto položkách taktiež vyúčtované.

8. Správca dane vydal dňa 02.05.2017 Protokol, v ktorom označil konkrétne vyúčtované položky v zmysle súpisu prác, ktoré spochybnil na základe skutočností zistených pri výkone daňovej kontroly. Žalobca vo vyjadrení k protokolu zastal názor, že si riadne splnil svoje dôkazné bremeno a preukázal, že k realizácii zdaniateľného plnenia došlo a vznikol mu nárok na odpočítanie dane. Okrem toho zdôraznil, že predmetom záväzku bolo dodanie služieb, pričom súčasťou týchto služieb bolo aj dodanie tovaru (materiálu). Odmietol, že by bol predmetom záväzku jeho dodávateľa dodanie služieb a dodanie tovaru.

Okrem toho mal za to, že nikto z vypočutých svedkov nevedel, že by bol materiál nakupovaný výhradne u označených dodávateľov. Okrem toho mohol byť u nich nakupovaný aj na hotovosť, alebo mohol byť na sklade u dodávateľa. Správca dane vydal vo veci v poradí prvé rozhodnutie, ktoré bolo na odvolanie žalobcu zrušené. V ďalšom konaní bolo doplnené dokazovanie výsluchom svedka L. Á. Správca dane vo veci opätovne rozhodol, a to rozhodnutím č. 100600491/2018 zo dňa 21.03.2018, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 522,86 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca znovu odvolanie a vecou sa po druhýkrát zaoberal žalovaný, ktorý toto rozhodnutie potvrdil.

9. Správny súd konštatoval, že správne orgány nepriznali žalobcovi odpočet na dani z pridanej hodnoty v sume 522,86 eur za mesiac november 2015 z faktúry č. 15104 zo dňa 06.11.2015 vystavenej dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o.. Predmetom fakturácie boli položky uvedené v súpisoch prác. Predmetné súpisy obsahujú podľa vyjadrenia konateľa žalobcu rôzne typy položiek. Napríklad pri HSV prácach mali byť v položkách zahrnuté tak práce ako aj materiál, a pri PSV prácach je uvedená zvlášť montáž a zvlášť materiál. Položky uvedené ako „zvislé a kompletne rekonštrukcie“ a „Úpravy povrchov, podlahy, osadenie“ sú tzv. „združené“, ktoré zahŕňajú tak vykonané práce ako aj materiál. Spornými položkami sú z prvého súpisu položky nazvané „keramický predpätý preklad POROTHERM KPP, šírky 120 mm, výšky 65 mm, dĺžky 1000 mm“, následne je uvedený počet kusov, jednotková cena a celková cena. Položky nazvané „Priečky z tehál pálených POROTHERM 11,5 P8, na maltu POROTHERM MM 50, počet m², jednotková a celková cena. Z druhého súpisu položka č. 2 nazvaná „Priečky z tehál pálených POROTHERM 11,5 P8 na maltu POROTHERM MM50, s uvedením m², jednotkovej a celkovej ceny.

10. Správny súd uviedol, že správca dane a žalovaný vychádzali z tvrdenia konateľa žalobcu, že ide o tzv. združené položky a to napriek tomu, že minimálne pri niektorých položkách - preklady POROTHERM došlo v zmysle súpisu k fakturácii množstva v kusoch, čo evokuje, že ide o vyúčtovanie materiálu bez práce. Existenciu materiálu, ktorý je súčasťou spornej fakturácie správca dane preveroval jednak v dodávateľskej spoločnosti a následne aj u jej dodávateľov. Správca dane zistil, že dodávateľská spoločnosť NOVA Build s.r.o. cca 8 mesiacov po realizácii sporného daňového plnenia zmenila obchodné meno a sídlo z dôvodu, že došlo k zmene v osobe spoločníka a konateľa spoločnosti. Súčasne došlo k odovzdaniu celého účtovníctva a dokladov týkajúcich sa spoločnosti. Následne došlo k zrušeniu spoločnosti a jej zániku zlúčením. V súčasnosti je jej právnym nástupcom spoločnosť JT COMPANY INVEST s. r. o., ktorá je právnym nástupcom 186 obchodných spoločností a jej konateľom občan Rumunská. Spoločnosť je nekontaktná. Nebolo možné preveriť jej účtovníctvo a dokumentáciu.

11. Ďalej poukázal na to, že aj keď správca dane z uvedeného dôvodu nemohol preveriť účtovníctvo dodávateľa, vypočul X. Y. X., ktorý bol konateľom dodávateľskej spoločnosti v rozhodnom období. Svedok uviedol, že na základe objednávky žalobcu vykonal objednané práce na stavbe „Jedáleň a zázemie kuchyne“ prostredníctvom svojho dodávateľa živnostníka T. X.. Pokiaľ ide o materiál použitý na realizáciu tohto zmluvného záväzku, svedok výslovne uviedol, že bol kupovaný v ORVA color s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s.. materiál zabezpečovala sama spoločnosť alebo p. L. (Y.ej zmluvný partner) s jej vedomím. Uvedené vo svojej výpovedi potvrdil aj svedok P. L., ktorý uviedol, že vykonával na základe zmluvy pre spoločnosť NOVA Build s.r.o. manažérske práce. Poukázal na to, že nemá stavebné vzdelanie. V prípade potreby však chodil kupovať a doviezol potrebný materiál, ten sa nakupoval v spoločnosti ORVA Color s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s.. Prebiehalo to tak, že podpísal u týchto dodávateľov dodací list. V tomto ohľade vyššie uvedení svedkovia zhodne uviedli, že materiál na realizáciu prác na stavbe zabezpečoval v prípade potreby dodávateľ žalobcu, pričom samotný žalobca označil ako svojich dodávateľov iba dve spoločnosti, a to vyššie zmienené spoločnosti ORVA Color s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s.. Neboli označení žiadni iní dodávatelia. Ani jeden z týchto svedkov nevedel, že by fakturovaný materiál pochádzal zo zásob dodávateľskej spoločnosti NOVA Build s.r.o., že by bol dovážaný z nejakého skladu alebo iného miesta. Naopak z výpovede Vladimíra Pokorného vyplynulo, že v prípade potreby chodil k vyššie uvedeným dodávateľom pre tovar, pričom uvedené prebiehalo tak, že podpísal dodací list. Z uvedeného je zrejmé, že za tovar neplatil v hotovosti, ale podpísal podklad pre fakturáciu (dodací list). Nič teda nenasvedčuje tvrdeniu žalobcu, že by fakturovaný

materiál pochádzal zo zásob spoločnosti NOVA Build s.r.o.. Nenasvedčuje tomu ani charakter činnosti tejto spoločnosti, ktorá nebola stavebnou spoločnosťou s väčším počtom stálych zamestnancov. Mala len troch zamestnancov, na práce si „najímala“ živnostníkov. Taktiež disponovala len obmedzeným materiálnym zázemím, ktoré tvorili v zásade len vítačky a podobne. Hlavným obchodným partnerom tohto dodávateľa bol práve žalobca. Za tejto situácie nie je možné dôvodne predpokladať, že by si táto spoločnosť vytvárala zásoby stavebného materiálu, z ktorých by čerpala pri realizácii zákaziek.

12. Žalobca na preukázanie realizácie sporného zdaniteľného plnenia správcovi dane predložil aj listinu nazvanú „Zápis o odovzdaní a prevzatí stavebného diela k zmluve č. 02102015 zo dňa 02.11.2015 ohľadne stavby PRS ODS Bojnice, jedáleň a výdaj stravy, átrium a spevnené plochy“, ktorú podpísal žalobca ako zhotoviteľ a objednávateľ UNIPHARMA 1 slovenská lekárnická a.s., Bojnice. Taktiež predložil Zmluvu o dielo z dňa 02.11.2015 uzavretú medzi týmito subjektmi. Táto zmluva bola menená dodatkom č. 1 zo dňa 29.03.2016. Pokiaľ ide o predmet zmluvy v zmysle dodatku č. 1, majú byť predmetom práce na stavbe „Paletový regálový sklad ODS Bojnice - stavebné práce v časti novej jedálne, maľovanie fasády stavby PRS ODS Bojnice“. Konkrétny obsah tohto záväzku nie je možné z predložených dokladov identifikovať, nakoľko odkazujú na stavebné povolenie a projektovú dokumentáciu, ktoré neboli predložené.

13. Správny súd uviedol že zo strany správnych orgánov nebolo spochybnené, že svoj záväzok ohľadne prác na „Jedálni“ vykonal žalobca v časti prostredníctvom svojho dodávateľa, a to NOVA build s.r.o., Prievidza, ktorý ale sám nemal pracovné kapacity na realizáciu diela a tak si na uvedené práce dojednal živnostníka. Medzi žalobcom a žalovaným nebola uzavretá písomná zmluva. Bola predložená len písomná objednávka s textom „Objednávam si u vás stavebné práce a dodávku materiálu na zákazke PRS 1. Unipharma a.s. Bojnice, objekt Jedáleň a zázemie kuchyne, podľa priloženého predbežného rozpočtu vo výške 48.377,46 eur“, pričom nebola predložená akceptácia objednávky. Žalobca ďalej predložil krycí list rozpočtu a rozpočet, z ktorého znenia je zrejmé, že okrem prác si objednal aj dodávku materiálu. K vyúčtovaniu služieb poskytnutých dodávateľskou spoločnosťou NOVA build s.r.o. došlo spornou faktúrou č. 15104 zo dňa 06.11.2016, ktorá odkazuje na priložený súpis prác. Žalobca okrem spornej faktúry predložil aj krycí list čerpania a súpisy vykonaných prác podpísané dodávateľskou spoločnosťou NOVA build s.r.o.. Uvedený súpis neobsahuje podpis žalobcu, a preto ho nie je možné považovať za odovzdávací protokol vyúčtovaného diela. Z krycieho listu vyplýva, že predmetom dodania mali byť tak dodávky materiálu ako aj práce. Uvedené potvrdzuje aj súpis vykonaných prác. Niektoré položky, ktoré boli žalobcom označené ako tzv. združené, teda majú obsahovať tak vyúčtovanie materiálu ako aj prác, pričom sám žalobca nevedel jednoznačne uviesť, v ktorej časti ide o fakturáciu materiálu a v ktorej boli vyúčtované vykonané práce, pri ktorých mal byť použitý daný materiál.

14. Správny súd poukázal na to, že z výpovede svedkov X.. Y. X., ktorý bol v čase realizácie sporného daňového prípadu spoločníkom a konateľom dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o. a ako aj Vladimíra Pokorného, ktorý pre tohto dodávateľa žalobcu vykonával na základe zmluvy kontrolu pracovníkov, robil denník prác a podieľal sa aj na zabezpečovaní stavebného materiálu vyplynulo, že tovar sa kupoval u dvoch odberateľov. Žiaden z týchto svedkov neuviedol, že by sa tovar v predmetnom zdaňovacom období bral zo skladových zásob. Taktiež z výpovede svedka Pokorného nevyplývalo, že by tovar platil v hotovosti. Z miestneho zisťovania u dodávateľov stavebného materiálu bolo zistené, že v rozhodnom období nakupovala spoločnosť stavebný materiál iba v spoločnosti Uhoľné sklady, a.s.. Súčasne nebolo zistené, že sporný stavebný materiál, ktorý je súčasťou tzv. združených položiek bol u tohto dodávateľa zakúpený. Uvedeným spôsobom bola zo strany správcu dane kvalifikovaným spôsobom spochybnená existencia tohto tovaru u spoločnosti NOVA build s.r.o.. Je potom logické, že táto ho nemohla použiť na realizáciu svojho záväzku voči žalobcovi a súčasne ho nemohla žalobcovi v rámci tzv. združených položiek vyúčtovať.

15. Správny súd konštatoval, že dôkazným bremenom sa rozumie procesná zodpovednosť účastníka konania za to, či boli resp. neboli v konaní preukázané jeho tvrdenia a z tohto dôvodu muselo byť rozhodnuté o veci samej v jeho prospech alebo neprospech. Dôkazné bremeno v daňovom konaní je postavené na zásade, že každý daňový subjekt má povinnosť daň priznať, teda akési bremeno tvrdenia, ale tiež toto svoje tvrdenie doložiť, t.j bremeno dôkazné. Toto svoje bremeno plní daňový subjekt v

konaní vedenom správcom dane, pričom je v zmysle ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku povinný preukázať všetky skutočnosti, ktoré je povinný uviesť v daňovom priznaní, vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencii, ktoré je povinný viesť alebo skutočnosti k preukázaniu ktorých bol vyzvaný správcom dane. Uvedená koncepcia logicky vychádza zo skutočnosti, že je to práve daňový subjekt, kto má povinnosť podávať daňové priznanie, v ktorom tvrdí určité skutočnosti a preto musí byť daňový subjekt aj tým, kto preukazuje správnosť týchto tvrdení. Ak správca dane doklady predložené kontrolovaným subjektom kvalifikovane spochybní, tak za tejto situácie je potom vecou daňového subjektu, aby predložil dôkazy alebo označil ďalšie dôkazné prostriedky, ktorými preukáže opodstatnenosť uplatneného nároku na odpočet, resp. odstráni pochybnosti správcu dane, s ktorými bol zákonným spôsobom pred vydaním rozhodnutia oboznámený. Uvedenou požiadavkou sa automaticky extenzívnym spôsobom nerozširuje dôkazná povinnosť daňového subjektu.

16. Pokiaľ ide o dôkazné bremeno žalobcu, bolo jeho povinnosťou v prípade kvalifikovaných pochybností správcu dane predložiť ďalšie dôkazy, ktoré by preukazovali jeho tvrdenia. Ak takéto dôkazy predložiť nevie, alebo neexistujú, dostáva sa žalobca do stavu dôkaznej núdze. Dôkazné bremeno daňového subjektu je možné vnímať aj ako jeho zodpovednosť za výsledok daňového konania s tým, že môžu obstať len tie daňové doklady, ktoré dorážajú skutočný stav veci. Pokiaľ voči skutkovému stavu takéto dôkazy neobstoja, je na daňovom subjekte, aby predložil iné dôkazy a pokiaľ ich nemá alebo nie je v jeho silách ich obstaráť, alebo také dôkazy nemôžu objektívne existovať, znamená to (tak ako bolo uvedené vyššie) neunesenie dôkazného bremena so všetkými jeho následkami.

17. Správny súd považuje za podstatné pre posúdenie veci, že správca dane neuznal žalobcovi nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty výlučne z položiek, ktoré sú aj podľa tvrdenia žalobcu takzvanými „združenými položkami“. To znamená, že ide o vyúčtované položky zahŕňajúce tak dodanie materiálu ako aj práce, ktoré boli týmto materiálom realizované. Pri uvedených položkách nie je (aj podľa vyjadrenia žalobcu) možné od seba možné oddeliť to, čo bolo vyúčtovanie ako stavebný materiál a čo ako realizácia prác. Okrem toho správny súd poukazuje na to, že samotná faktúra neobsahuje konkrétny rozpis toho, čo fakturovaná suma predstavuje. Spolu so spornou faktúrou bol predložený aj tzv. súpis prác. Správny súd už poukazoval na to, že niektoré zo sporných položiek sú v tomto dokumente označené rozmermi jednotkového kusu materiálu (nie uvedeným toho, čo z tohto materiálu malo byť postavené) a súčasne je tam informácia o počte kusov a následne cena. Uvedené dokonca evokuje, že by eventuálne mohlo ísť len o fakturáciu materiálu. Za tejto situácie je snaha správcu dane preveriť existenciu takéhoto tovaru (stavebného materiálu) legitímna, a naopak dôkazná povinnosť žalobcu ako prijímateľa a odberateľa potom dopadá aj na preukázanie reálneho dodania tohto tovaru, ktorý mu bol v tzv. združených položkách vyfakturovaný. V predmetnej právnej veci žalobca predložil najmä spornú faktúru vrátane krycieho listu a dokumentu nazvanom súpis prác. Práce a dodávka tovaru sa týkali realizácie projektu, ktorý bol súčasťou realizácie záväzku žalobcu zo zmluvy o dielo, ktorú uzavrel so spoločnosťou UNIPHARMA. Žalobca sa svojmu zmluvnému partnerovi zmluvne zaviazal na vykonanie určitej rekonštrukcie, na ktorú si však dojednal spoločnosť NOVA build s.r.o., pričom uvedená spoločnosť sama nemala kapacity na realizáciu záväzku vlastnými pracovníkmi, a preto využila prácu živnostníkov, ktorí vo svojich výpovediach realizáciu prác potvrdili. Ako bolo vyššie, existujú tu výpovede dvoch osôb, a to konateľ a dodávateľskej spoločnosti ako aj jej zástupcu, ktorý sa podieľal na aj na zabezpečení stavebného materiálu, že tovar pochádzal od dvoch spoločností. Ani jedna z týchto osôb, ktoré jediné môžu mať kvalifikovanú vedomosť o uvedenom, neuviedla, že by tovar pochádzal od iných dodávateľov, resp. že by bol dovážaný z nejakého skladu dodávateľskej spoločnosti tak, ako tvrdí žalobca. Tvrdenie žalobcu je pritom len vo všeobecnej rovine, nepodložené žiadnymi konkrétnymi dôkazmi. Samotný konateľ dodávateľa sa pritom k otázke nadobudnutia materiálu vyjadril vo svojej svedeckej výpovedi.

18. Správny súd bol toho názoru, že správca dane kvalifikovaným spôsobom spochybnil existenciu stavebného materiálu u dodávateľa žalobcu, uvedený materiál bol pritom súčasťou fakturácie pri tzv. združených položkách. Súčasne bez tohto materiálu nemohli byť týmto dodávateľom realizované aj práce, pri ktorých mal byť tento materiál použitý. Vzhľadom na uvedené bolo na žalobcovi, aby za tejto situácie predložil dôkazy, ktoré by preukázali jeho nárok.

19. Žalobca poukázal na judikatúru Súdneho dvora ohľadne vedomosti kontrolovaného subjektu ohľadne jeho účasti na podvodnom resp. zneužívajúcom konaní. Pri uvedenom však správny súd poukázal na to, že pre podnikateľov závery Európskeho súdneho dvora neznamenaajú iba bezbrehú ochranu nároku na odpočet dane, ale znamenajú mimo iného povinnosť venovať zvýšenú pozornosť interným kontrolným mechanizmom, aby v prípade odhalenia podvodného konania nevznikli pochybnosti, či o podvode vedeli, resp. či so zreteľom ku všetkým okolnostiam vedieť mohli. Je totiž vecou podnikateľského subjektu, aby v záujme minimalizácie podnikateľského rizika prispôbil svoju obchodnú činnosť konkrétnym podmienkam a pri dojednávani obchodných kontraktov sa v rámci možností snažil dbať na bezproblémovosť svojich obchodných partnerov. V predmetnej právnej veci sa samotný žalobca uvedeným spôsobom nesprával. Na práce, ktoré si vyžadovali určitú odbornú spôsobilosť si dojednal dodávateľa, ktorý sám nemal na realizáciu týchto prác personálne zázemie a musel si nájsť na splnenie záväzku ďalšieho dodávateľa. Súčasne nie je možné považovať za obozretné správanie žalobcu, keď napriek tomu, že v predmetnej veci išlo o vykonanie diela, ktoré malo mať určité technické parametre a vlastnosti, ako aj vzhľadom na povahu plnenia, pri ktorom nebolo možné vylúčiť, že v budúcnosti sa môžu vyskytnúť jeho vady, ktoré by bolo potrebné reklamovať, neuzavrel zmluvu písomne. Pritom len v takejto písomnej zmluve by si mohol jasne vymeniť vlastnosti diela, jeho technické parametre a iné podstatné náležitosti tak, aby si v prípade väd diela zlepšil svoju právnu pozíciu. V predmetnej veci existuje len objednávka, bez doloženej akceptácie, spolu so súpisom prác. Uvedený súpis prác však nebol bez projektovej dokumentácie dostatočne určitý pre vymedzenie zmluvného záväzku. Neboli dojednané žiadne časové údaje, termíny ohľadne vykonania diela. Zmluva bola uzavretá bez toho, aby si žalobca dostatočne overoval schopnosť a možnosti dodávateľa dielo vykonať, resp. sa nezaujímal sa o to, kto dielo reálne vykoná. Taktiež nebolo zistené, že by tu existoval nejaký formálny dokument preukazujúci prevzatie diela medzi žalobcom a jeho dodávateľom NOVA build s.r.o.. Za tejto situácie žalobca nemôže požívať ochranu, ktorej sa dožaduje v zmysle rozhodovacej činnosti Súdneho dvora.

20. S poukazom na všetky vyššie uvedené skutočnosti dospel správny súd k záveru, že rozhodnutie žalovaného ako aj správca dane bolo vydané v súlade so zákonom, a preto správnu žalobu žalobcu zamietol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

II. Kasačná sťažnosť, vyjadrenia

21. Proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu podal sťažovateľ kasačnú sťažnosť v zákonom stanovenej lehote. Žalobca podal kasačnú sťažnosť z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci s poukazom na § 440 ods. 1 písm. g/ SSP a z dôvodu odklonu od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu s poukazom na § 440 ods. 1 písm. h/ SSP. Žalobca poukazuje na to, že v rámci daňovej kontroly správcom dane žalobca predložil všetky dôkazy, ktoré preukazovali jeho oprávnenosť na priznanie odpočtu dane z pridanej hodnoty.

22. Správca dane pri kontrole a v protokole z kontroly uviedol, že stavebné práce boli vykonané v rozsahu ako tvrdil žalobca, ale dokazovaním nebolo potvrdené, že ich vykonal práve dodávateľ uvedený na spornej faktúre, a to v celom rozsahu deklarovanom platiteľom. Správca dane dokazovaním preukázal vykonanie všetkých prác a to výpoveďou a dokladmi živnostníkov, ktorí práce vykonávali, ako aj obhliadkou stavby. Konkrétne sporné priečky vymuroval živnostník T. X. BMstav, ktorý vykonanie prác potvrdil a predložil fakturáciu týchto prác. Bolo tiež preukázané, že chýbajúci materiál nebol nakúpený na faktúru v Uhoľných skladoch, a.s.. Správca dane nevykonával dokazovanie dôkladne, pretože zistené rozdiely neprejednal s dodávateľom a nepožiadal o doplňujúce informácie. Podľa vyjadrenia dodávateľa boli tehlové výrobky v jeho zásobách.

23. Žalovaný a súčasne správca dane v tejto veci rozhodol bez náležitého zistenia skutkového stavu, keď na jednej strane nepopiera vykonanie stavebných prác a na druhej strane, len z dôvodu, že nebol preukázaný nákup časti materiálu, nepriznal žalobcovi uplatnený odpočet DPH za služby- stavebné práce. Žalobca predložil dostatok dôkazov k preukázaniu skutočnej realizácie stavebných prác, boli označené i osoby, ktoré práce vykonali a správca dane ohliadkou zistil vykonanie týchto prác. Z toho

vyplýva, že žalobca si splnil svoju dôkaznú povinnosť a pokiaľ správca dane nadobudol pochybnosti o pôvode použitého materiálu, bolo potrebné vypočúť ako svedkov zástupcu dodávateľa a živnostníkov, ktorí práce vykonali. Správca dane vypočul zástupcu dodávateľa pred zistením, že materiál nebol nakúpený na faktúru u dodávateľa Uhoľné sklady. Otázku o pôvode materiálu správca dane v rámci konania vôbec nepoložil. Napriek tomu že správca dane dokazovanie nedoplnil, žalovaný ďalšie rozhodnutie potvrdil. Zástupca dodávateľa nikdy netvrdil že materiál nakupovali len u dvoch uvedených dodávateľov ako to je uvedené v rozsudku. Záver súdu že nie je možné dôvodne predpokladať že spoločnosť si vytvárala zásoby, pretože si najímala živnostníkov je absurdný. Živnostníci sú súčasťou podnikania v stavebníctve, kde zabezpečujú flexibilitu, ktorú nie je možné dosiahnuť prijímaním a prepúšťaním kmeňových zamestnancov. Na to aby spoločnosť mala na zásobách tehlu nemusí vytvárať trvalé zásoby stavebného materiálu a môže ísť o jednorazový nákup. Skutočnosť, či dodávateľská spoločnosť bola vlastníkom stavebného materiálu, ktorý bol použitý pri stavebných prácach, je pre žalobcu ako objednávateľa stavebných prác na preukázanie práva na uplatnenie odpočtu DPH irelevantná, ak stavebné práce boli reálne vykonané.

24. Pre odpočet DPH musí žalobca splniť zákonom stanovené podmienky, medzi ktoré nepatrí preukazovanie nákupu materiálu spoločnosťou, ktorá mu dodala služby- stavebné práce.

Žalobca predložil správcovi všetky dôkazy o existencii materiálneho plnenia. Nie je možné od neho požadovať, aby zabezpečoval v priebehu podnikania dôkazy o nákupe materiálu u svojich dodávateľov stavebných prác. Závery správcu dane o prenose dôkazného bremena nemajú zákonnú oporu. Samotný záver súdu o minimalizácii podnikateľského rizika a bezproblémových obchodných partneroch ako požiadavke na nárok na odpočet dane je absolútne mimo prejednávanej veci. Nie je možné od daňového subjektu požadovať aby spolupracoval len so subjektmi, ktoré v budúcnosti preukážu svoje zdaniteľné plnenia.

25. Vo veci rozloženia daňového bremena bol správca dane upozornený na rozsudok NS SR sp.zn. 3Sžf/1/2010 zo dňa 19.8.2010. Na túto pripomienku správca dane reagoval spôsobom, z ktorého je zrejmé, že závery súdu nepochopil. Poukázal aj na rozsudok KS Trenčín sp.zn. 11S/121/2016. Aj v tomto prípade tá istá pracovná skupina správcu dane nepriznala daňovému subjektu nárok na odpočet dane, z dôvodu nepreukázania skutočností týkajúcich sa iného subjektu, pričom žalobca bol v spore úspešný. Z uvedeného vyplýva, že krajský súd sa odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP.

26. Vzhľadom na uvedené skutočnosti žiadal, aby kasačný súd zrušil rozsudok Krajského súdu Trenčín č. k. 13S/38/2018-57 zo dňa 13.02.2019 a žalobcovi priznal náhradu trov konania vo výške 100%.

27. Žalovaný podal ku kasačnej sťažnosti písomné vyjadrenie, zotrval v plnom rozsahu na skutočnostiach a záveroch uvedených v žalobou napadnutom rozhodnutí a vo svojom stanovisku k žalobe a k vyjadreniu žalobcu, pričom žiadal kasačný súd, aby rozsudok krajského súdu v Trenčíne ako vecne správny potvrdil.

III. Konanie pred kasačným súdom

28. Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) postupom podľa § 452 ods. 1 SSP v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas § 443 ods. 2 písm. a) SSP, s prihliadnutím na formálnu viazanosť posudzovania kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 2 časť vety prvej pred bodkočiarkou), preskúmal napadnutý rozsudok spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a jednohlasne (§ 464 v spojení s § 139 ods. 4 SSP) dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

29. Kasačný súd rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 30.04.2020. (§ 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

30. Úlohou správneho súdu bolo či v predmetnej veci boli splnené zákonné podmienky za existencie ktorých bolo možné určiť žalobcovi rozdiel na dani z pridanej hodnoty za posudzované zdaňovacie obdobie a to november 2015 v sume 522,86 eur a nepriznať mu uplatnený nadmerný odpočet z došlej faktúry č. 1504 od dodávateľa žalobcu NOVA build s.r.o., konkrétne z časti prác v sume 2614,304 Eur, daň 20% 522,86 Eur, z položiek označených ako združené položky. Spornou bola faktúra č. 15104 od spoločnosti dodávateľa žalobcu NOVA Build s.r.o. v rozsahu ktorým bolo daňovému subjektu fakturované dodanie stavebného materiálu spolu s prácami v hodnote 2.614,304 Eur, ktoré správca dane spochybnil.

31. Podľa § 24 ods. 1 až 4 Zákona č. 563/2009 Z.z. 1) Daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, 2)
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

(2) Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

(3) Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

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

32. Podľa § 8 ods. 1 Zákona č. 222/2004 o DPH dodaním tovaru je

- a) prevod práva nakladať s hmotným majetkom ako vlastník, ak tento zákon neustanovuje inak; na účely tohto zákona hmotným majetkom sú hnutelné a nehnuteľné veci, ako aj elektrina, plyn, voda, teplo, chlad a podobné nehmotné veci a bankovky a mince, ak sa predávajú na zberateľské účely za inú cenu, ako je ich nominálna hodnota, alebo za inú cenu, ako je prepočet ich nominálnej hodnoty na eurá referenčným výmenným kurzom určeným a vyhláseným Európskou centrálnou bankou alebo Národnou bankou Slovenska 5a) v deň predchádzajúci dňu predaja bankoviek a mincí,
- b) dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy,
- c) odovzdanie tovaru na základe nájomnej zmluvy, podľa ktorej sa vlastníctvo k predmetu nájomnej zmluvy nadobudne najneskôr pri zaplatení poslednej splátky.

33. Podľa § 9 ods. 1 Zákona o DPH dodaním služby je každé plnenie, ktoré nie je dodaním tovaru podľa § 8, vrátane

- a) prevodu práva k nehmotnému majetku vrátane poskytnutia práva k priemyselnému vlastníctvu alebo inému duševnému vlastníctvu,
- b) poskytnutia práva užívať hmotný majetok,
- c) prijatia záväzku zdržať sa konania alebo strpieť konanie alebo stav,
- d) služby dodanej na základe poverenia alebo rozhodnutia vydaného štátnym orgánom alebo na základe zákona.

34. Podľa § 19 ods. 1 a 2 Zákona o DPH 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.

(2) Daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

35. Podľa § 49 ods. 1, 2 Zákona o DPH (1) Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

(2) 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

a) voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané,

36. Jednou zo základných zásad daňového konania je zásada zákonnosti, ktorá ustanovuje povinnosť pre správcu dane v daňovom konaní postupovať v súlade so všeobecne záväznými právnymi predpismi (§ 3 ods. 1 daňového poriadku). V zmysle zásady súčinnosti (§ 3 ods. 2 daňového poriadku) správca dane postupuje v daňovom konaní v úzkej súčinnosti s daňovými subjektmi. Pre daňovú kontrolu a daňové konanie je jednou z najvýznamnejších zásad tzv. zásada voľného hodnotenia dôkazov (§ 3 ods. 3 daňového poriadku), podľa ktorej správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Ďalšou dôležitou zásadou daňového konania je zásada rovnosti (§ 3 ods. 7 daňového poriadku), podľa ktorej všetky daňové subjekty majú v daňovom konaní rovnaké práva a povinnosti a ktorá vo svojej podstate vychádza z ústavnej zásady rovnosti účastníkov (čl. 47 ods. 3 Ústavy Slovenskej republiky).

37. 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.

38. Podľa rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17. februára 2015 aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácie relevantných zákonných ustanovení. Zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukáže a nepotvrdia tvrdenia daňového subjektu ohľadne ním, v daňovom priznaní uvádzaných a správcom dane preverovaných skutočností, keďže daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Preto je na správcovi dane vykonávaným dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná, akým spôsobom dokazovanie doplní, akú hodnovernosť, dôkaznú silu a schopnosť zvrátiť závery vyplývajúce z realizovaného dokazovania z nich vyvodí, a to predovšetkým s prihliadnutím na skutočnosti a dôkazy vyplývajúce zo zistení, ktoré už má správca dane v priebehu konania k dispozícii.

39. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok NS SR vo veci sp. zn. 2Sžf/4/2009 z 23. júna 2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky č. k. III. ÚS 78/2011-17 z 23. februára 2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva, že: „Dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2, § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojim právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil; preto je jeho povinnosťou preukázať, že 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 dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený“.

40. Z predloženého súdneho administratívneho spisu žalovaného kasačný súd zistil, že správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január až december 2015, ktorá bola skončená doručením Protokolu z daňovej kontroly dňa 17.05.2016. Dňa 23.05.2016 doručil žalobca pripomienky k protokolu, ktoré s ním boli riadne prerokované dňa 11.07.2017. V rámci daňovej kontroly žalobca predložil správcovi dane okrem iného aj doklady týkajúce sa faktúry č. 2015180 zo dňa 06.11.2015 vystavenej dodávateľom NOVA build, s.r.o.. Uvedenou faktúrou boli vyúčtované práce vrátane dodávky tovaru (materiálu). Bola správcovi dane predložená spolu s krycím listom a súpisom prác. Žalobca predložil taktiež objednávku prác a materiálu, vrátane predbežného rozpočtu, zmluvu o dielo uzavretú so spoločnosťou UNIPHARMA 1. Slovenská lekárnická akciová spoločnosť (ďalej len UNIPHARMA), vrátane dodatku č. 1, odovzdávací a preberací protokol k tejto zmluve, fotokópiu časti stavebného denníku. V rámci daňovej kontroly bol vypočítaný bývalý konateľ dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o., živnostník T. X., ktorý práce reálne vykonával, Vladimír Pokorný, zmluvný partner dodávateľa vykonávajúci manažéra a podieľal sa na zabezpečovaní materiálu za dodávateľa. Správca dane vykonal aj miestne zisťovania v spoločnostiach Uhoľné bane, a.s. a ORVA color s.r.o.. Vo vyrubovacom konaní bol vypočítaný L. Á., ktorý realizoval na stavbe koordinátora bezpečnosti práce na stavbu.

41. Správca dane v konaní vypočul aj samotného žalobcu, ktorý uviedol, že v roku 2015 spoločnosť sídlila u spoločníka a konateľa, mala mať sklady v Prievidzi - Moštenici, pričom nemala zamestnancov. Práce si objednávala u živnostníkov alebo u väčších stavebných firiem. Vlastnila len bežné náradie ako miešačky, pílu na tehlu, vrtačky, lešenie. V majetku viedla aj dve dodávky a osobné auto. Ako svedok bol vypočítaný X. Y. X., ktorý bol v čase realizácie sporného daňového prípadu spoločníkom a konateľom dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o.. Podľa jeho vyjadrenia sa spoločnosť v roku 2015 zaoberala stavebnou činnosťou, v menšom rozsahu aj rekonštrukciou budov. Mala kanceláriu, skladové priestory a dielňu v podnájme v Prievidzi, na Riečnej ulici. Pokiaľ ide o strojové vybavenie, tak vlastnila len zariadenie na ohýbanie plechov a drobnú mechanizáciu ako vrtačky. V rozhodnom období mala troch zamestnancov. Svedok potvrdil, že v roku 2015 mala spoločnosť zákazku na rekonštrukcii jedálne pre UNIPHARMA. Objednávku dohadoval so žalobcom otec konateľa, ktorý mal plnú moc na zastupovanie spoločnosti. Svedok uviedol, že nebola uzatvorená písomná zmluva, existovala len objednávka. Poukázal pritom na to, že z dôvodu, že mali len troch zamestnancov, si na prácu najímali živnostníkov. Na tejto konkrétnej zákazke pracoval T. X., ktorý mal partiu šiestich ľudí. Okrem toho si spoločnosť zmluvne dojednala živnostníka Vladimíra Pokorného, ktorý sa staral o materiál a zásobovanie. Mal uzatvorenú celoročnú zmluvu na fixnú sumu. Ku konkrétnemu obsahu záväzku svedok uviedol, že išlo o rekonštrukciu jedálne a kuchyne, pričom sa rekonštruovali aj „sociálky“. Robili sa priečky, dlažby, sadrokartóny. Pri každej faktúre bol aj súpis prác. Na otázku správcu dane, kto dodával materiál, ktorý bol použitý na výkon prác vyúčtovaných faktúrami č. 15104, 15112, 15124, svedok uviedol, že materiál dodávala spoločnosť NOVA build s.r.o., jeho dovoz na aute zabezpečoval pán L.Ý.. Materiál objednávala samotná spoločnosť alebo pán L. na základe konzultácie. Tovar sa bral zo spoločnosti ORVA Color s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s.. Práce kontroloval otec konateľa a konateľ žalobcu ich prevzal. Stavebný denník viedla spoločnosť NOVA build s.r.o., stavebný dozor vykonával N. X.. Pokiaľ ide o doklady a účtovníctvo spoločnosti NOVA build s.r.o., tak s týmito svedok nedisponoval, nakoľko dňa 07.07.2016 svoj obchodný podiel previedol na tretiu osobu, pričom v rovnaký deň novému spoločníkovi odovzdal všetky doklady a účtovníctvo spoločnosti. Na preukázanie uvedeného správcovi dane predložil zmluvu o prevode obchodného podielu zo dňa 07.07.2016 a protokol o odovzdaní a prevzatí účtovníctva a dokladov spoločnosti z toho istého dňa.

42. Svedok T. X. potvrdil, že spoločnosť NOVA build s.r.o. mu dávala najviac roboty, pričom spolupráca prebiehala tak, že zavolať buď pán Pokorný alebo pán X.. Pracoval aj na objektoch UNIPHARMA, robili sa búracie práce, murovanie, obklady, dlažby, maľovanie. V novembri 2015 boli

vykonané búracie práce, murovanie priečok, obkladanie sadrokartónom, pokladanie dlažieb a obkladačiek a špárovanie. Nástroje mali vlastné, materiál dodala spoločnosť NOVA build s.r.o.. Dohľad vykonával pán Pokorný a zástupca investora, stavebný denník viedol pán L.. Svedok P. L. vo svojej výpovedi potvrdil, že pre spoločnosť NOVA build s.r.o. zabezpečoval kontrolu pracovníkov, ktorí pre nich vykonávali práce a písal denník. Uviedol, že predmetom jeho činnosti boli len manažérske práce, kontroloval pracovníkov, podľa potreby doviezol materiál. Neviedol stavebný denník ale len denník pre potreby spoločnosti NOVA build s.r.o.. Nemôže vykonávať stavebné práce, resp. ich kontrolu /zameriavanie, kontrolovanie/, nakoľko nemá stavebnú priemyslovku. Pokiaľ ide o materiál, svedok výslovne uviedol, že niektorý bol zobrať on osobne. Väčšinu materiálu dodávali odberatelia. Keď bola treba kúpiť drobný materiál, išiel ho kúpiť do ORVA Color s.r.o. alebo Uhoľné sklady, a.s.. Prebiehalo to tak, že podpísal na dodacom liste odobratie materiálu.

43. Správca dane vykonal u označených dodávateľov stavebného materiálu miestne zisťovanie. Na základe analýzy a komparácie údajov získaných z faktúr od spoločností ORVA color, s.r.o. a Uhoľné sklady, a.s., živnostníkov T. X. a P. L., ako aj samotným žalobcom rozdelených položiek v súpisoch vykonaných prác na združené položky a práce, správca dane u dodávateľa žalobcu nezistil existenciu časti materiálu, ktorý bol súčasťou fakturácie pri tzv. združených položkách a mal byť použitý pri realizácii prác, ktoré boli v týchto položkách taktiež vyúčtované.

44. Správca dane vydal dňa 02.05.2017 Protokol, v ktorom označil konkrétne vyúčtované položky v zmysle súpisu prác, ktoré spochybnil na základe skutočností zistených pri výkone daňovej kontroly. Žalobca vo vyjadrení k protokolu zastal názor, že si riadne splnil svoje dôkazné bremeno a preukázal, že k realizácii zdaniteľného plnenia došlo a vznikol mu nárok na odpočítanie dane. Okrem toho zdôraznil, že predmetom záväzku bolo dodanie služieb, pričom súčasťou týchto služieb bolo aj dodanie tovaru (materiálu). Odmietol, že by bol predmetom záväzku jeho dodávateľa dodanie služieb a dodanie tovaru. Okrem toho mal za to, že nikto z vypočutých svedkov neuviedol, že by bol materiál nakupovaný výhradne u označených dodávateľov. Okrem toho mohol byť u nich nakupovaný aj na hotovosť, alebo mohol byť na sklade u dodávateľa. Správca dane vydal vo veci v poradí prvé rozhodnutie, ktoré bolo na odvolanie žalobcu zrušené. V ďalšom konaní bolo doplnené dokazovanie výsluchom svedka L. Á.. Správca dane vo veci opätovne rozhodol, a to rozhodnutím č. 100600491/2018 zo dňa 21.03.2018, ktorým určil žalobcovi rozdiel dane v sume 522,86 eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie november 2015. Proti tomuto rozhodnutiu podal žalobca znovu odvolanie a vecou sa po druhýkrát zaoberal žalovaný, ktorý toto rozhodnutie potvrdil.

45. Sťažovateľ v konaní pred krajským súdom ako aj v kasačnej sťažnosti poukazoval v zásade na to, že samotné faktické zrealizovanie stavebných prác, ktoré bolo predmetom fakturácie, nebolo sporné. Bolo preukázateľné samotným zhotovením diela, jeho odovzdaním. Sťažovateľ namietal, že správca dane rozhodol bez náležitého zistenia skutkového stavu, keď na jednej strane nepopieral vykonanie stavebných prác a na druhej strane len z dôvodu, že nebol preukázaný nákup časti materiálu, nepriznal žalobcovi uplatnený odpočet DPH za služby - stavebné práce.

46. Kasačný súd poukazuje na § 24 ods. 1 Daňového poriadku a opätovne pripomína, že dôkazné bremeno preukazujúce uskutočnenie zdaniteľného plnenia leží predovšetkým na daňovom subjekte, pritom nemožno opomenúť, že cieľom uznaným a podporovaným šiestou smernicou Rady Európskej únie o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty je boj proti podvodom daňovým únikom a prípadom zneužívania (pozri najmä rozsudky z 29. apríla 2004, GMNT Leusden a Holín groep, C 487/01 a C-7/02, Z.b. s-I-5337 bod 76 ako aj 21. februára 2006 Halifax a iné, C-255/02, Z.b. s-I.1609, bod 71). V tomto smere dôkazná povinnosť v daňovom konaní spočívala jednoznačne na daňovom subjekte žalobcovi, ktorému daňové orgány poskytli dostatok priestoru, aby svoje tvrdenia a dôvodnosť odpočtu DPH dostatočným a vierohodným spôsobom preukázal.

47. Záver, ktorý správca dane zo zistených skutkových okolností urobil a žalovaný ustálil zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia a je v súlade aj s hmotnoprávnymi ustanoveniami zákona o DPH. Žalobca nepreukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane z tých dôvodov, ako to

podrobne uviedol správny súd vo svojom odôvodnení v bodoch 21 až 34 odôvodnenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd je toho názoru, že správca dane kvalifikovaným spôsobom spochybnil existenciu stavebného materiálu u dodávateľa žalobcu, uvedený materiál bol pritom súčasťou fakturácie pri tzv. združených položkách. Súčasne bez tohto materiálu nemohli byť týmto dodávateľom realizované aj práce, pri ktorých mal byť tento materiál použitý. Vzhľadom na uvedené, bolo na žalobcovi aby za tejto situácie predložil dôkazy, ktoré by preukázali jeho nárok.

48. Kasačný súd zdôrazňuje, že z výpovede svedkov X.. Y. X., ktorý bol v čase realizácie sporného daňového prípadu spoločníkom a konateľom dodávateľskej spoločnosti NOVA build s.r.o. ako aj Vladimíra Pokorného, ktorý pre tohto dodávateľa žalobcu vykonával na základe zmluvy kontroly pracovníkov, robil denník prác a podieľal sa aj na zabezpečovaní stavebného materiálu vyplynulo, že tovar sa kupoval u dvoch odberateľov. Žiaden z týchto svedkov neuviedol, že by sa tovar v predmetnom zdaňovacom období bral zo skladových zásob. Taktiež z výpovede svedka Pokorného nevyplývalo, že by tovar platil v hotovosti. Z miestneho zisťovania u dodávateľov stavebného materiálu bolo zistené, že v rozhodnom období nakupovala spoločnosť stavebný materiál iba v spoločnosti Uhoľné sklady a.s. Súčasne bolo zistené, že sporný stavebný materiál, ktorý je súčasťou tzv. združených položiek bol u tohto dodávateľa zakúpený. Uvedeným spôsobom bola zo strany správcu dane kvalifikovaným spôsobom spochybnená existencia tohto tovaru u spoločnosti NOVA build s.r.o. Je potom logické, že táto ho nemohla použiť na realizáciu svojho záväzku vo vzťahu k žalobcovi a súčasne ho nemohla žalobcovi v rámci tzv. združených položiek vyúčtovať. Vo vzťahu k združeným položkám dáva kasačný súd do pozornosti najmä bod 33 a 34 odôvodnenia napadnutého rozsudku s ktorým sa v plnom rozsahu stotožňuje a naň v prejednávanej veci odkazuje.

49. Nedôvodná je aj kasačná námietka žalobcu vo vzťahu k odklonu od ustálenej judikatúry Najvyššieho súdu vo vzťahu k rozhodnutiu 3Sžf/1/2010 ako aj vo vzťahu k rozsudku Krajského súdu Trenčín č.k. 11S/121/2016. Na rozsudok Krajského súdu v Trenčíne sp zn. 11S/121/2016 nie je v tomto prípade vôbec možné poukazovať, nakoľko nejde o rozhodnutie alebo ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu. Pokiaľ ide o rozsudok Najvyššieho súdu 3 Sžf/1/2010, tak kasačný súd poukazuje na rozhodnutie Ústavného súdu SR sp. zn. II ÚS/705/2017 zo dňa 15.11.2017 podľa ktorého „ východisko argumentácie súdov podľa ktorého v prípade správcov dane preukázaných pochybností uskutočnených zdanielných plnení prechádza dôkazné bremeno na daňový subjekt, je možné považovať za ústavne konformné. Takýto zásah do autonómie jednotlivca je totiž odôvodnený verejným záujmom na stanovení vymierania a výbere dane. Pri definovaní úlohy súdu v oblasti zisťovania skutkového stavu v správnom súdnictve, je potrebné mať na pamäti princíp delby moci výkonnou mocou a súdnou mocou. V správnom súdnictve vykonáva dokazovanie súd iba veľmi výnimočne a to najmä s cieľom verifikovať dôkazy vykonané v správnom konaní. Všeobecný súd sa pri preskúmaní zákonnosti rozhodnutia správneho orgánu zásadne obmedzí na otázku, či vykonávané dôkazy, z ktorých správny orgán vychádzal nie sú pochybné, či umožňujú účinný skutkový záver ku ktorému dospel správny orgán. Takýto postup nie je v rozpore so zásadou primeranosti a ústavnosti konania. Rovnako je potrebné poukázať aj na rozsiahlu judikatúru k uvedenej právnej problematike a to napríklad na rozsudky Najvyššieho súdu pod sp. zn. 2 Sžf/4/2009, 5 Sžf/63/2011, 5 Sžf/52/2011, 5Sžf/52/2011, 3 Sžf/100/2012 ako aj rozhodnutie Ústavného súdu SR pod č. k. III ÚS/78/2011-17 zo dňa 23.02.2011 z ktorého vyplýva, že dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi. Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si so zákonom ustanovených a splnených podmienok nárok na odpočet DPH a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať nárok, ktorý si uplatňuje odôvodnene a za zákonom stanovených podmienok.

50. Z týchto dôvodov bola kasačná sťažnosť žalobcu ako nedôvodná zamietnutá s poukazom na § 461 ods. 1 SSP.

51. O náhrade trov konania rozhodol Najvyšší súd SR tak, že sťažovateľovi, ktorý v konaní úspech nemal, náhradu trov kasačného konania nepriznal s poukazom na § 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP.

52. Toto rozhodnutie prijal senát v pomere hlasov 3 : 0.

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.