

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/80/2019  
Identifikačné číslo spisu: 1018201761  
Dátum vydania rozhodnutia: 17.10.2019  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2019:1018201761.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (sudca spravodajca) a členiek senátu JUDr. Sone Langovej a JUDr. Anny Peťovskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodného žalobcu): Hutní montáže, a. s. so sídlom Ruská 1162/60, 70383 Ostrava - Vítkovice, Česká republika, organizačná zložka zahraničnej právnickej osoby Hutní montáže, a. s. so sídlom Kominárska 2, 4, 831 04 Bratislava, zastúpený: Javor - Tokár AK. s. r. o. so sídlom Stará Vajnorská cesta 37, 831 04 Bratislava, proti pôvodnému žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21201716/2015 zo dňa 09. 11. 2015, v konaní o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 221/2018-148 zo dňa 30.04.2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 5S 221/2018-148 zo dňa 30.04.2019  
z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 21201716/2015 zo dňa 09. 11. 2015, ktorým žalované Finančné riaditeľstvo SR podľa ustanovenia § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov potvrdilo rozhodnutie číslo 20690876/2015/9104403 zo dňa 18.08.2015, ktorým Daňový úrad Bratislava podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov vyrubil sťažovateľovi ako platiteľovi dane z pridanej hodnoty rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2012 v sume 35 980,27.

2. Krajský súd v odôvodnení uviedol, že v zmysle zrušujúceho rozsudku najvyššieho súdu č. k. 3Sžfk/61/2017-128 zo dňa 21.11.2018 požiadal žalovaného o zaslanie informácie, či výsledkom preverovania polície bolo začaté trestné stíhanie pre konkrétny skutok k danej veci a v akom štádiu je

trestné konanie. E-mailom zo dňa 21.02.2019 Finančné riaditeľstvo SR zaslalo krajskému súdu list Ministerstva vnútra SR č. KRPZ-BA-OKP3-342-002/2019 zo dňa 26.02.2019, ktorým oznamuje finančnému riaditeľstvu, že „realizačný návrh na začatie trestného stíhania pre podozrenie zo spáchania trestného činu skresľovania údajov v hospodárskej a obchodnej evidencii a trestného činu podvodu bol podozrivý štatutárny zástupca spoločnosti Hutní montáže a. s., organizačná zložka zahraničnej právnickej osoby a toto trestné stíhanie bolo uznesením odmietnuté v zmysle § 197 ods. 1 písm. d/ Trestného poriadku.

3. Krajský súd mal preukázať, že žalobca k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie december 2012 predložil správcovi dane faktúru vystavenú spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV s. r. o. č. 9/2012 zo dňa 19.12.2012 na montážne práce, vtok č. 4EPLK vo výške 179.901,34,- € a 20% daň 35.980,27,- € s prílohami položkový výpočet prác, preberajúce a odovzdávajúce protokoly. V zmysle uzatvorenej zmluvy o dielo č. 2012/2100/2011 zo dňa 05.10.2012 v článku VI odsek 6.9 uzatvorenej so spoločnosťou Vodohospodárska výstavba š.p. má zhotoviteľ viesť stavebný denník, ktorý však daňovému úradu nebol predložený, ktorý by presne preukazoval obdobie kedy a ako boli stavebné práce vykonané, kto ich vykonal, kto ich objednal, kto vykonával stavebný dozor a pod. Žalobca sa v uvedenej zmluve zaviazal vypracovať protokoly a to protokol o vykonaných prácach, protokol o akosti a kompletnosti montážnych prác, protokol o meraní vôle ložísk regulačných uzáverov, protokol o dosiahnutí vysoko pevnostných skrutiek a prípadnú zvarovú dokumentáciu, správu o suchých a mokrych funkčných skúškach zariadenia, ďalej menovitý zoznam osôb a evidenčných čísiel motorových vozidiel, ktoré mali vstupovať do objektov vodného diela Gabčíkovo - Nagymáros. Z dokazovania v rámci daňového konania žalobca tieto protokoly ani správy nevyhotovil, neodovzdal ich spoločnosti Vodohospodárska výstavba š.p. ani správcovi dane. Tieto písomnosti mohli významne objasniť reálny výkon stavebných prác na v tokoch a výtokoch ľavej plavebnej komory vodného diela Gabčíkovo - Nagymáros, ich rozsah, kto a kedy a kým a akým spôsobom ich zhotovil. Žalobca nepredložil ani doklad o nákupe materiálu použitého na zhotovenie diela. Žalobca mal vedieť, že uvedené listiny sú nevyhnutné z hľadiska zhotovenia objednaného diela, dodržania zmluvných povinností, ako aj z daňového hľadiska, nakoľko je skúsený podnikateľský subjekt v stavebnej oblasti.

4. Ďalej žalobca nepreukázal, že by spoločnosť Vodohospodárska výstavba š.p. informoval, že práce bude vykonávať prostredníctvom subdodávateľov a že by žiadal o jej súhlas takýmto spôsobom zhotovenia diela, tak ako to vyžaduje článok XI odsek 11.2 zmluvy o dielo s touto spoločnosťou. Ďalej nepreukázal, že by mu spoločnosť HYDRO-EKO-STAV s. r. o. oznámila uzatvorenie subdodávateľských zmlúv, tak ako sa dohodli v článku 13 odsek 13.1 zmluvy o dielo č. NOBJC 01515 zo dňa 08.10.2012. Z administratívneho spisu mal súd za preukázané, že zmluvu o dielo č. BNOBJC 01515 zo dňa 08.10.2012 uzatvoril žalobca firmou HYDRO-EKO-STAV s. r. o. Firma HYDRO-EKO-STAV s. r. o. v roku 2012 a 2013 nezamestnala žiadnych pracovníkov, nevlastnila žiadne strojové ani materiálne vybavenie. Montážne práce fakturované spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV s. r. o. v zdaňovacom období 12/2012 bola faktúra č. 9/2012 zo dňa 19.12.2012 na sumu 179.901,34,- € + DPH 35.980,27,- €. Všetky zúčastnené spoločnosti tvrdili, že oni práce nevykonali, uviedli, že si objednali u iných dodávateľov, kde posledný v reťazci fakturujúcich boli spoločnosti Bizniss Fleet s. r. o. a spoločnosť PM Credit s. r. o., ktoré však zanikli zlúčením so spoločnosťami ABC-STAVBA s. r. o. a SARG s. r. o., kde nie je možné preveriť a potvrdiť uskutočnenie týchto zdaniteľných plnení a vznik daňovej povinnosti, kde neexistujú relevantné daňové a účtovné doklady, kde konateľom spoločnosti ABC-STAVBA s. r. o. bol občan Bosny a Hercegoviny a v súčasnosti je spoločnosť bez konateľa a konateľ spoločnosti SARG s. r. o. Richard Horváth poprel, že je konateľom tejto spoločnosti, nemá doklady, nemá vedomosť o tom, že by bol konateľom akejkoľvek spoločnosti na Slovensku. Súd mal za to, že žalobca neprijal všetky opatrenia na predchádzanie pochybnostiam o reálnosti uskutočnenia zdaniteľného plnenia, nevedol stavebný denník, nevyhotovil ani ďalšie požadované protokoly, správy, nepreukázal výkon stavebného dozoru, nezaujímal sa, či jeho dodávateľ vykoná dielo sám, či má na to dostatočné personálne, materiálne a strojové zabezpečenie, či jeho dodávateľ vykonal dielo prostredníctvom subdodávateľov, kto a kedy vstupoval do objektu vodného diela.

5. Krajský súd uzavrel, že žalobca v priebehu celého daňového konania nepredložil správcovi dane

relevantné doklady, preto neunesol dôkazné bremeno o preukázaní svojho nároku na odpočet DPH, tak ako to vyžaduje § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zák. č. 222/2004 Z. z. Neprijal všetky opatrenia, ktoré bolo možné a dôvodné od neho požadovať na zabezpečenie, aby jeho plnenie nebolo poznačené podvodom, čím riskoval stratu svojho práva na odpočet DPH, ku ktorej napokon aj došlo. Žalobu preto podľa § 190 SSP zamietol.

6. Proti tomuto rozsudku podal sťažovateľ (pôvodne žalobca) v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť. Namietal, že žalovaný následne vo vyjadrení k podanej žalobe doplnil argumentáciu správcu dane týkajúcu sa neunesenia dôkazného bremena zo strany žalobcu tým, že citoval ustanovenia Zmluvy o dielo č. NOBJC 01515 uzatvorenej so spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV s.r.o., z ktorých vyplýva, že žalobca mal mať k dispozícii dokumenty obsahujúce údaje o subdodávateľoch spoločnosti HYDRO-EKO-STAV s.r.o. a tiež dokumenty obsahujúce údaje o vykonaných prácach. Práve týmito dokumentmi mal žalobca možnosť, podľa názoru žalovaného, ako aj súdu dokázať, kto skutočne práce dodal. Žalobca poukazoval, že predmetnou zmluvou správca dane disponoval v priebehu celej daňovej kontroly, ako aj počas vyrubovacieho konania. Správca dane však tieto dôkazy nevyhodnotil a neviazal svoju pochybnosť o tom, kto práce skutočne fyzicky vykonal na absenciu dokumentov, ktorými mal v zmysle spomínanej Zmluvy o dielo žalobca disponovať. Povinnosť predloženia predmetných dokumentov formuloval až žalovaný a dodatočne. Žalobca v rámci kontroly predložil dokumenty (faktúry, objednávky, zmluvy, preberacie a odovzdávacie protokoly, zápisy vykonaných prác), ktoré boli správcou dane, ako aj žalovaným vyhodnotené ako „nič nepreukazujúce“, pretože technicky je možné vyhotoviť akýkoľvek doklad znejúci na určité plnenie bez ohľadu na to, či takéto plnenie skutočne poskytnuté bolo. Žalovaný niekoľkokrát podotkol, že faktúra, dodací list, alebo akýkoľvek listinný dôkaz sám o sebe bez ďalšieho nie je dôkazom o tom, že plnenie bolo uskutočnené, ale len tvrdením o takejto udalosti. Žalobcovi preto nie je zrejmé, z akého dôvodu by práve v napádanom rozhodnutí citované listinné dôkazy boli dôkazom o tom, že plnenie bolo uskutočnené a nie „len tvrdením o tejto udalosti“ tak, ako tomu boli pri iných listinných dôkazoch.

7. Sťažovateľ namietal, že dôkazné bremeno nebolo unesené zo strany správcu dane, pretože šetrením žalobcovi nepreukázal, že dodávka prác spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV, s.r.o. uskutočnená nebola. Správca dane preukázal výlučne skutočnosť, že nevie preveriť subdodávateľov na konci reťazca a na základe tejto skutočnosti nie je možné vyvodiť kvalifikovaný právny záver, že práce neboli spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV, s.r.o. dodané. Správca dane, rovnako aj žalovaný, však dôkaznú núdzu správcu dane pripisujú na ťarchu žalobcu a vykladajú dôkazné bremeno žalobcu extenzívne, keď požadujú, aby žalobca preukazoval subdodávateľov svojho dodávateľa, pretože len tak (ako to vyplýva z podstat, tvrdení žalobcu aj správcu dane) vie žalobca preukázať reálnosť dodaní spoločnosťou HYDRO-EKO-STAV, s.r.o. Túto skutočnosť môže správcovi dane preukázať výlučne spoločnosť HYDRO-EKO-STAV s.r.o., resp. K&C STAV, s.r.o., pretože sporní subdodávateľia na konci reťazca boli jej dodávateľmi. Navrhoval, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného č. 21201716/2015 zo dňa 09. 11. 2015 a vec mu vráti na ďalšie konanie.

8. Žalovaný vo vyjadrení zo dňa 03.09.2019 ku kasačnej sťažnosti navrhoval, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol. Uviedol, že správca dane opakovane oboznamoval daňový subjekt so zistenými skutočnosťami a svojimi zrejmy pochybnosťami o reálnosti vykonaných prác, tak ako boli fakturované, a to počas daňovej kontroly, v protokole o daňovej kontrole, aj počas vyrubovacieho konania. Správca dane v protokole z daňovej kontroly jasne uviedol, že doklady, ktoré predložil daňový subjekt počas daňovej kontroly nepovažuje za dôkaz toho, že fakturované plnenia boli uskutočnené a spochybnil samotnú reálnosť deklarovaných plnení, napriek tomu daňový subjekt v lehote na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole nepredložil správcovi dane spolu s vyjadrením k zisteniam uvedeným v protokole žiadne dôkazy, preukazujúce jeho tvrdenia. Uvedené doklady bol daňový subjekt povinný predložiť počas daňovej kontroly aj bez výzvy, keďže je povinnosťou kontrolovaného daňového subjektu predkladať v priebehu daňovej kontroly dôkazy preukazujúce jeho tvrdenia (§ 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku v nadväznosti na ustanovenie § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku). Poukázal na to, že zo zmluvy o dielo č. NOBJC 01515 uzatvorenej medzi žalobcom a spoločnosťou HYDROEKO-STAV s.r.o. vyplýva, že žalobca mal mať k dispozícii dokumenty obsahujúce údaje o subdodávateľoch

spoločnosti HYDRO-EKO-STAV s.r.o. a tiež dokumenty obsahujúce údaje o vykonaných prácach. Týmito dokumentmi mal žalobca možnosť preukázať, kto skutočne práce dodal. Sťažovateľ oponuje, prečo práve tieto doklady by boli dôkazom o tom, že plnenie bolo uskutočnené, a iné, daňovým subjektom predložené doklady (zmluvy, faktúry, objednávky, preberacie protokoly) takýmto dôkazom nie sú. Žalovaný uvádza, medzi týmito listinnými dokladmi je zásadný rozdiel. Kým faktúry a objednávky je možné technicky vyhotoviť bez ohľadu na to, či plnenie na nich uvedené poskytnuté reálne bolo, stavebný denník, protokoly o čiastkových plneniach a pod, (t.j. dokumenty vyhotovené, podpísané a overené konkrétnymi zúčastnenými osobami) sú dôkazy overiteľné, pri ktorých je možné preukázať, či im neabsentuje materiálny obsah, nehovoriac o samotných správach o pracovných silách, kde predpokladanou základnou informáciou je samotná identifikácia pracovníkov, t.j. informácia, ktorú žalobca správcovi dane nikdy neposkytol a ktorú sa ani podrobným vykonaným šetrením správcovi dane nepodarilo zistiť. V zmysle uzatvorenej zmluvy o dielo č. NOBJC 01515 mal mať žalobca k dispozícii nielen informáciu o subdodávateľoch, ale mal aj vykonávať kontrolu prác na stavenisku a technický dozor (bod 16.7 zmluvy), ale najmä mal v priebehu výkonu diela obdržať všetky doklady, ktorými je možné preukázať reálne zhotovenie diela (informácie pre objednávateľa - bod 12. zmluvy). V zmysle zmluvy bol zhotoviteľ HYDRO-EKO-STAV s.r.o. povinný žalobcu - objednávateľa Hutní montáže, a.s. priebežne informovať o postupe výstavby a vykonaných prácach, konkrétne v písomných dokladoch 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 objednávateľom, povinné prehľady o aktuálnych informáciách odovzdaných objednávateľovi, písomné výsledky kontrol, skúšok a testov realizovaných častí diela, vykonaných odborným zástupcom objednávateľa za účasti zástupcu zhotoviteľa a ďalšie dokumenty, vyplývajúce zo zmluvy (napr. správy o postupe výstavby - bod 12.4 zmluvy, preukazovanie kvality diela - bod 16. zmluvy), a všetky tieto písomné dokumenty, vyhotovené, podpísané a overené konkrétnymi osobami, je tak možné považovať za dôkazy, použiteľné v daňovej kontrole a daňovom konaní. Práve z týchto dokladov, ktoré mali byť vyhotovené v zmysle Zmluvy o dielo číslo NOBJC 01515 v priebehu účinnosti tejto zmluvy, základná skutočnosť, kto a kedy a akým spôsobom špecializované práce opravy hydrotechnických zariadení regulačných vtokov a výtokov ľavej plavebnej komory Vodného diela Gabčíkovo - Nagymáros, stupeň Gabčíkovo fyzicky vykonal, musí byť zrejmé.

9. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky [www.nsud.sk](http://www.nsud.sk) <. (§ 137 ods. 4 SSP) a kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

Preskúmaním obsahu administratívneho spisu najvyšší súd zistil, že Vodohospodárska výstavba, š.p. Bratislava listom zo dňa 17.7.2015 potvrdila, že vystavila zmluvu na havarijnú opravu vtokov č. 2, 3, 4 a výtoku č. 1 (podpísané dňa 05.10.2012). Práce prebiehali od 18.03.2013 a boli fakturované po častiach, vždy po ukončení opravy jednotlivého vtoku/ výtoku. Po ukončení dodávky bol oprávnenými osobami oboch zmluvných strán podpísaný preberací protokol. Najvyšší súd konštatuje, že z obsahu spisu je zrejmé, že išlo o havarijnú opravu vtokov. Žalobca disponoval materiálnou existenciou plnenia, iba podľa stručného prehlásenia odberateľ Vodohospodárska výstavba, š.p. Keďže išlo o havarijné opravy vtokov, v súčasnosti fyzicky overiť vykonanie týchto prác nie je možné. Kasačný súd však po opätovnom rozhodnutí krajského súdu vzal do úvahy argumentáciu krajského súdu týkajúcu sa zmluvných povinností daňového subjektu v zmysle uzatvorenej zmluvy o dielo č. NOBJC 01515, podľa ktorej mal mať žalobca k dispozícii nielen informáciu o subdodávateľoch, ale mal aj vykonávať kontrolu prác na stavenisku a technický dozor (bod 16.7 zmluvy), ale najmä mal v priebehu výkonu diela obdržať všetky doklady, ktorými je možné preukázať reálne zhotovenie diela (informácie pre objednávateľa - bod 12. zmluvy). V zmysle zmluvy bol zhotoviteľ HYDRO-EKO-STAV s.r.o. povinný žalobcu - objednávateľa Hutní montáže, a.s. priebežne informovať o postupe výstavby a vykonaných prácach, konkrétne v písomných dokladoch 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 objednávateľom, povinné prehľady o aktuálnych informáciách odovzdaných objednávateľovi, písomné výsledky kontrol, skúšok a testov realizovaných častí diela, vykonaných odborným zástupcom objednávateľa za účasti zástupcu zhotoviteľa a ďalšie dokumenty, vyplývajúce zo zmluvy (napr. správy o postupe výstavby - bod 12.4 zmluvy, preukazovanie kvality diela - bod 16. zmluvy), a všetky tieto písomné dokumenty, vyhotovené, podpísané a overené konkrétnymi osobami, je tak možné považovať za dôkazy, použiteľné v daňovej kontrole a daňovom konaní.

V danom prípade bola spochbnená reálna existencia materiálneho plnenia. Vzhľadom na to judikatúra najvyššieho súdu o presune dôkazného bremena, rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011 (Iron club, s.r.o. proti Daňovému riaditeľstvu SR) nebola na daný prípad aplikovateľná. Podľa právnej vety uverejnenej v ASPI JUD65295SK „Daňový subjekt vyčerpal vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb a tovarov od určitého dodávateľa. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane“.

Kasačný súd poukazuje na to, že ak dôkazné bremeno na materiálnu existenciu daňového plnenia vyplýva aj zo zmluvných povinností a zo zmluvne vedenej evidencie tak k vyčerpaniu dôkazného bremena daňového subjektu na existenciu zdaniteľného plnenia môže dojsť až po splnení týchto povinností. Prípadne nesplnenie taktýchto povinností je dôkaznou núdzou daňového subjektu, ktorý ako subjekt postupujúci s odbornou starostlivosťou riadneho hospodára by na splnenie zmluvných povinností zabezpečujúcich preukaznosť zadaniteľného plnenia riadne dohliadol.

O trovách kasačného konania rozhodol podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s ustanoveniami § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP a contrario tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní. Žalovanému nárok na náhradu trov konania v danom prípade nevznikol.

Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd SR v senáte pomerom hlasov 3:0.

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.