

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 2Sžfk/19/2018  
Identifikačné číslo spisu: 1014200983  
Dátum vydania rozhodnutia: 26.05.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:1014200983.2

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Jaroslavy Fúrovej a JUDr. Eriky Šobichovej, v právnej veci žalobcu: Ing. Jozef Jablonický, IČO: 17 466 105, so sídlom Prešovská 59, Bratislava, zast.: Advokátska kancelária VALAŠIK & PARTNERS, s.r.o., so sídlom Krížna 26, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/164909/2013857 zo dňa 01. apríla 2014, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/129/2014-66 zo dňa 24. mája 2017, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť zamietla.

Účastníkom nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Bratislave (ďalej aj ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj ako „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/164909/2013857 zo dňa 01. apríla 2014, ktorým bolo potvrdené rozhodnutie Daňového úradu Bratislava (ďalej aj ako „správca dane“) č. 9104401/5/5667347/2013/Soj zo dňa 23. decembra 2013, ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (ďalej aj ako „daňový poriadok“) za zdaňovacie obdobie jún 2012 vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) v sume 159.126,16 Eur a znížený nadmerný odpočet DPH za uvedené zdaňovacie obdobie zo sumy 198.886,86 Eur na sumu 39.760,70 Eur.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd uviedol, že žalobca zmluvou o prevode práv a povinností zo dňa 06. júna 2012 bezodplatne nadobudol od prevádzajúceho X.. S. S. K., nar.: XX. K. XXXX, bytom v D., R. I. X, (ďalej aj ako „syn žalobcu“) práva a povinnosti vyplývajúce:

- zo stavebného povolenia č. OcÚ 642/2008, evid. č. S- OcÚ 696/2008-SP/Nad' zo dňa 27. januára 2009 na stavbu: zmena rodinného domu so súpisným č. XX (o rozlohe 55 m<sup>2</sup>), postaveného na

pozemkoch parcely registra C č. XXX, XXX a XXX/X, zapísaného na liste vlastníctva č. XXXX pre k. ú. a obec R. T., V. Q., prestavbou a prístavbou za účelom rozšírenia kapacity ubytovania na vidieku na penzión MAXIM v areáli Ranč u Bobiho; podľa stavebného povolenia je zhotoviteľom stavby spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o.,

- zo zmluvy o dielo č. 07/09/2009 zo dňa 29. septembra 2009 uzatvorenej medzi objednávateľom - synom žalobcu - a spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o., ako zhotoviteľom,  
- z objednávky č. 21 zo dňa 16. mája 2010 voči spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o.

3. V zmluve o dielo č. 07/09/2009 zo dňa 29. septembra 2009 sa objednávateľ dohodol so zhotoviteľom spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. na zhotovení diela - kompletnej dodávke a realizácii stavebných prác: „Penzión MAXIM (Zmena rodinného domu prestavbou a prístavbou na penzión MAXIM za účelom rozšírenia kapacity ubytovania na vidieku)“ do septembra 2010. Realizačná dokumentácia v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (ďalej aj ako „SZ“ alebo „stavebný zákon“) mala byť odovzdaná zhotoviteľovi do 30 dní pred odovzdaním staveniska. Cena diela bola dohodnutá v sume 1.570.862,53 Eur s DPH (z toho DPH v sume 250.809,98 Eur). Zmluvné strany sa dňa 04. októbra 2010 dohodli na dodatku č. 1 k tejto zmluve o dielo, ktorým zmenili termín ukončenia stavby z dôvodu nedostatku finančných prostriedkov na október 2014.

4. Žalobca, resp. jeho právny predchodca, dňa 16. mája 2010 objednal u spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. stavebné práce na stavbe: „Zmena rodinného domu prestavbou na penzión MAXIM“ za účelom rozšírenia kapacity ubytovania na vidieku v Novom Tekove (objednávka č. 21 zo dňa 16. mája 2010). Spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. práce nevykonala, ale objednala ich u subdodávateľa - spoločnosti EKZ, spol. s.r.o. na základe objednávky č. 4 zo dňa 02. februára 2011.

5. Spoločnosť EKZ, spol. s.r.o. fakturovala spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o., za uvedenú činnosť sumu 653.664,24 Eur, z toho DPH v sume 108.944,04 Eur (faktúra č. 2012/2009 zo dňa 04. júna 2012). K faktúre je priložená fotokópia príjmového a výdavkového pokladničného dokladu zo dňa 28. júna 2012 na sumu 653.664,24 Eur a rozpis prác. Následnou faktúrou č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. fakturovala žalobcovi na základe vzájomnej dohody a dohodnutých cenových podmienok práce na stavbe: zmena rodinného domu prestavbou a prístavbou na penzión MAXIM podľa prílohy č. 1, ktorú tvorí súpis prác, sumu 954.756,96 Eur, z toho DPH v sume 159.126,16 Eur. Spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. žalobcovi vystavila za vykonané stavebné práce faktúru č. 40120022 zo dňa 27. júna 2012 na sumu 238.324,55 Eur, z toho DPH v sume 39.720,76 Eur. Na základe uvedených faktúr č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 od spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. a č. 40120022 zo dňa 27. júna 2012 od spoločnosti PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. si žalobca uplatnil nárok na vrátenie nadmerného odpočtu DPH v sume 198.886,86 Eur v zdaňovacom období jún 2012. Uviedol, že v júni 2012 bola ukončená rekonštrukcia Penziónu MAXIM v Novom Tekove a stavbu prevzal dňa 06. júna 2012 od spoločnosti PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. aj Telekábél Plus, s.r.o. (preberacie protokoly zo dňa 06. júna 2012).

6. Správca dane vykonal u žalobcu daňovú kontrolu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 a na základe zistení z daňovej kontroly priznal žalobcovi nadmerný odpočet v sume 39.760,70 Eur, keďže spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. potvrdila vykonanie stavebných prác v zmysle vystavenej faktúry, priznala a odviedla z nej daň, predložila požadované doklady, a to faktúru, zisťovací protokol o vykonaných stavebných prácach zo dňa 27. júna 2012, súpis vykonaných prác, stavebný denník, zmluvu o dielo č. 07/09/2008 s dodatkami č. 1 a č. 2, príjmový pokladničný doklad č. P-070046 a výdavkový pokladničný doklad, účtovný doklad a evidenciu DPH za jún 2012. Pochybnosti však vznikli pri preverovaní faktúry č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 vystavenej spoločnosťou Telekábél Plus, s.r.o. V tomto prípade nebol dôveryhodne preukázaný vznik daňovej povinnosti z titulu dodania predmetných prác. Konateľka spoločnosti EKZ, spol. s.r.o. nepotvrdila, že by vyhotovila faktúru č. 2012/2009 zo dňa 04. júna 2012 pre spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o., podpis na faktúre jej nepatrí, poprela akúkoľvek spoluprácu s touto spoločnosťou. V roku 2012 spoločnosť EKZ, spol. s.r.o. nevykonávala činnosť, a preto ani nemohla viesť žiaden stavebný denník o vykonaných stavebných prácach. Spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. zanikla zlúčením so spoločnosťou Mutlulugu Paylas, s.r.o., ktorá je nekontaktná a

od 15. marca 2013 nemá konateľ (bývalý konateľ K. J. na výzvy správcu dane nereagoval). Na výzvy správcu dane nereagoval ani X.. S. S. K. (syn žalobcu a konateľ spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o.) a A. Š. (ďalší konateľ spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o.). Žalobca v daňovom konaní elektronicky predložil neúplný stavebný denník (chýbali prvé dve strany s označením investora, zhotoviteľa diela a stavebného dozoru), ktorý sa svojím obsahom, obdobím aj rozsahom prác zhoduje so stavebným denníkom, ktorý v konaní predložila spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. Jediným rozdielom bolo, že v stavebnom denníku predloženom žalobcom bola pečiatka EKZ, spol. s.r.o. Správca dane dospel k záveru, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a porušil § 51 ods. 1 písm. a/ a ods. 2 v nadväznosti na § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „zákon o DPH“), a preto mu nepriznal nadmerný odpočet DPH v plnej sume, ale len v sume 39.760,70 Eur.

7. Žalovaný sa so zisteniami správcu dane stotožnil a vo svojom rozhodnutí zdôraznil, že v priebehu celej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nebolo preukázané, že by medzi deklarovaným dodávateľom stavebných prác EKZ, spol. s.r.o. a obstarávateľom Telekábél Plus, s.r.o., ako aj medzi Telekábél Plus, s.r.o. a objednávateľom X.. S. S. bol uzatvorený akýkoľvek zmluvný vzťah v písomnej forme. K dodaniu deklarovaných stavebných prác malo dôjsť na základe objednávky č. 21 zo dňa 16. mája 2010, ktorá obsahovala len jednu vetu, a objednávky č. 4 zo dňa 02. februára 2011 s tou istou jednou vetou. Jediná písomná zmluva o dielo sa týkala zmluvného vzťahu medzi X.. S. S. K. (ktorý neskôr previedol práva a povinnosti na žalobcu) a zhotoviteľom PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. Táto spoločnosť potvrdila vykonanie stavebných prác na penzióne MAXIM a na základe miestneho zisťovania na stavbe penziónu a predložených dokladov spoločnosti PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. táto skutočnosť spochybnená nebola. Vzhľadom na neuzatvorenie písomnej zmluvy o dielo ani inej obdobnej zmluvy správca dane vyhodnotil stavebné práce, ktoré sú predmetom faktúry č. 2012/009 zo dňa 04. júna 2012 (dodávateľ EKZ, spol. s.r.o.) a č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 (dodávateľ Telekábél Plus, s.r.o.) ako dodanie služby podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH. Žalovaný súhlasil so žalobcom, že predmetom dane je dodávka ako taká - stavebné práce na penzióne MAXIM, ktoré mala realizovať spoločnosť EKZ, spol. s.r.o., ktorá ich dodanie ale jednoznačne poprela a opakovane potvrdila, že k dodaniu stavebných prác nedošlo.

8. S poukazom na ustálenú judikatúru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, Ústavného súdu Slovenskej republiky a Súdneho dvora Európskej únie krajský súd konštatoval, že správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou súdov.

9. Uviedol, že dodanie stavby (nehnutelného hmotného diela) nemožno reálne považovať za dodanie nehmotnej služby, ale za dodanie hmotnej substancie, ktorú zákon o DPH *expressis verbis* predpokladá v § 8 ods. 1 písm. b/. Žalobca prevzal dokončenú stavbu dňa 06. júna 2012 (kedy mohol, podľa svojich slov, nadobudnúť práva k stavbe), faktúra za stavebné práce od spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. bola tiež vystavená v júni 2012, t. j. k obojm skutočnostiam došlo v zdaňovacom období jún 2012. Krajský súd preto vzhľadom na tieto okolnosti vyhodnotil námietku žalobcu v tomto smere ako nemajúcu vplyv na určenie zdaňovacieho obdobia a jeho daňovej povinnosti.

10. Vo vzťahu k námietke žalobcu, že zástupca spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. (ktorá nie je daňovníkom v tejto veci) nebol oboznámený s výsluchom konateľky spoločnosti EKZ, spol. s.r.o. X.. U. J., nemohol jej klásť otázky, prípadne ju konfrontovať, čím malo byť porušené právo tejto spoločnosti vyplývajúce z § 25 ods. 4 daňového poriadku, krajský súd uviedol, že citované ustanovenie upravuje právo daňového subjektu a jeho zástupcu byť informovaný o výsluchu svedka, aby tak bolo možné prostredníctvom prípadných otázok verifikovať, potvrdiť alebo vylúčiť informácie uvádzané svedkom. Správca dane predvolal X.. U. J. na výsluch ako svedka dňa 03. mája 2013, predvolanie prevzala dňa 28. mája 2013, žalobca prevzal upovedomenie o jej vypočutí dňa 17. mája 2013, výsluch svedkyne sa uskutočnil dňa 30. mája 2013 o 9.00 hod. (tak ako bolo uvedené v predvolaní a upovedomení) v neprítomnosti žalobcu alebo jeho právneho zástupcu. Povinnosť správcu dane podľa § 25 ods. 4 daňového poriadku sa vzťahuje výlučne na daňový subjekt (žalobcu) a jeho právneho zástupcu. V predmetnej veci správca dane postupoval podľa citovaného ustanovenia a ak žalobca alebo jeho zástupca nevyužili právo zúčastniť sa na výsluchu svedkyne, nemôže to byť na ujmu správcovi dane. Správca

dane nemá povinnosť predvolávať na výsluch svedka iné subjekty, ktoré môžu byť v daňovom konaní v potenciálnej pozícii svedka a ktoré ešte neboli vypočuté, pretože ich výsluch nemôže byť vopred vzájomne ovplyvňovaný. Keďže spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. nebola účastníkom tohto daňového konania, správca dane nemal dôvod ju upovedomiť o výsluchu X.. U. J., a preto práva tejto spoločnosti neboli žiadnym spôsobom porušené ani dotknuté.

11. V tejto súvislosti krajský súd dodal, že ak mal žalobca na mysli konfrontáciu viacerých svedkov (X.. U. J. vs. zástupca spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o.), bolo by možné ju realizovať až potom, keby zástupca spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. poskytol alebo uviedol iné, protichodné informácie a vznikla by potreba ich verifikácie. Nemožno však opomenúť, že k výsluchu konateľov spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. v daňovom konaní neprišlo z dôvodu ich nesúčinnosti. X.. S. S., K. (syn žalobcu) predvolanie na výsluch vôbec neprevzal, hoci mu bolo doručované na adresu uvedenú v obchodnom registri. A. Š.Ö. prevzal dňa 18. mája 2013 predvolanie na výsluch dňa 27. júna 2013, dňa 30. júla 2013 prevzal predvolanie na výsluch dňa 13. augusta 2013, no ani na jeden výsluch sa nedostavil a svoju neúčast' neospravedlnil. Následne bol vo vyšetrovacej väzbe a správca dane žiadal o jeho predvedenie; dňa 22. augusta 2013 bol prepustený na slobodu. V konečnom dôsledku k jeho výsluchu nedošlo. Konateľ spoločnosti Mutlulugu Paylas, s.r.o. (ako právneho nástupcu spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o.) K. J. bol tiež nekontaktný a od 15. marca 2013 nemá spoločnosť konateľa. Z uvedeného podľa krajského súdu vyplýva, že neexistoval skutkový ani právny dôvod na konfrontáciu svedeckej výpovede X.. U. J. a konateľov spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. Správca dane poskytol dostatočný priestor zástupcom spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o., aby svedeckou výpoveďou potvrdili alebo vyvrátili tvrdenia X.. U. J., no bez ospravedlniteľných dôvodov tak neurobili.

12. Krajský súd nespochybňoval, že prestavba rodinného domu na penzión MAXIM sa uskutočnila, no pri uplatnení práva na odpočet DPH v súvislosti s ňou je nevyhnutné preukázať materiálnu stránku dodania tovaru, resp. služby, teda kto, kedy a akým spôsobom dielo zhotovil. Zhotovenie diela na základe ústne uzatvorenej zmluvy o dielo, ako aj využitie subdodávateľov zo strany spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. nie je vylúčené, napokon predpokladá to aj § 536 a § 538 Obchodného zákonníka. Žalobca k uplatneniu nároku na odpočet DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012 predložil správcovi dane faktúru vystavenú spoločnosťou Telekábél Plus, s.r.o., zmluvu o dielo uzatvorenú so spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o., neúplný stavebný denník údajne vyhotovený spoločnosťou EKZ, spol. s.r.o., úplný stavebný denník vyhotovený spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o., objednávky č. 21 a č. 4, príjmové a výdavkové pokladničné doklady a protokoly o prevzatí stavby. Nepredložil však úplný stavebný denník, ktorý by presne preukazoval, kto a v akom rozsahu vykonal stavebné práce za spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o., ani doklad o nákupe materiálu použitého na zhotovenie diela. Položkovitý rozpis prác pripojený k faktúre č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 nesúhlasí s opisom prác uvedeným v neúplnom stavebnom denníku, ktorý predložil žalobca.

13. Podľa názoru krajského súdu sa správca dane aj žalovaný správnym a vyčerpávajúcim spôsobom vysporiadali s fiktívnosťou stavebného denníka, ktorý predložil žalobca od spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o., a to pre jeho identický obsah so stavebným denníkom od spoločnosti PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. Pre úplnosť krajský súd poukázal na to, že stavebný denník vedený spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. sa týka obdobia od 16. januára 2012 do 05. júna 2012 v rozsahu listov č. 895976, 895977, 895978, 895979, 895980, 895981, 895982, 895983, 895984, 895985 a 895986. Pri číselnom označení listov sa nenachádza pečiatka PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. ani EKZ, spol. s.r.o. Za uvedené práce spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o., žalobcovi fakturovala sumu 238.324,55 Eur, z toho DPH v sume 39.720,76 Eur (faktúra č. 40120022 zo dňa 27. júna 2012 spolu s položkovitým súpisom vykonaných prác, ktorých opis súhlasí s obsahom stavebného denníka). Žalobca aj spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. potvrdili, že predmetom ich dohody bolo len vykonanie hrubej stavby, čomu zodpovedá aj predložený úplný stavebný denník.

14. Krajský súd poukázal na to, že podľa vyjadrení žalobcu spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. už mala vykonávať ďalšie práce po hrubej stavbe. Za tým účelom dňa 13. decembra 2012 elektronicky predložila správcovi danej neúplný stavebný denník bez prvej a druhej strany, ktoré by preukazovali, kto je

investorom, zhotoviteľom a stavebným dozorom na stavbe. Neuniklo pozornosti krajského súdu, že tento stavebný denník sa označením čísel listov aj rozsahom vykonaných prác doslovne zhoduje so stavebným denníkom spoločnosti PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. Inými slovami, stavebný denník od spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o sa týka obdobia od 16. januára 2012 do 05. júna 2012 v rozsahu listov č. 895976, 895977, 895978, 895979, 895980, 895981, 895982, 895983, 895984, 895985 a 895986. Pri číselnom označení jednotlivých listov sa však už nachádza pečiatka EKZ, spol. s.r.o. Z tohto stavebného denníka jednoznačne vyplýva, že neobsahuje popis stavebných prác, ktoré majú nasledovať po vykonaní hrubej stavby, ktoré sú uvedené v prílohe faktúry č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012.

15. Podľa názoru krajského súdu z porovnania predložených stavebných denníkov jednoznačne vyplýva záver, že spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o., resp. jej údajný subdodávateľ EKZ, spol. s.r.o. nevykonala iné práce, ako vykonala spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. Žalobca neuviedol, či má na základe týchto dvoch stavebných denníkov vo vlastníctve dve odlišné hrubé stavby alebo nie. Nešpecifikoval ani, či spoločnosť EKZ, spol. s.r.o., resp. Telekábél Plus, s.r.o. vykonali aj iné stavebné práce, ako sú uvedené v neúplnom stavebnom denníku. Pre materiálne overenie vykonaných stavebných prác je nedostatočná príloha k faktúre č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012. Ak by stavebné práce skutočne vykonala spoločnosť Telekábél Plus, alebo jej údajný subdodávateľ EKZ, spol. s.r.o., nemal by žalobca žiaden dôvod predkladať neúplný stavebný denník, v ktorom by nebol uvedený objednávateľ a zhotoviteľ diela, ale práve naopak, predložením týchto identifikátorov by preukázal uskutočnenie diela, resp. pokračovanie v jeho zhotovení. Nie je dôvod, aby sa pečiatka EKZ, spol. s.r.o. nachádzala na každom liste stavebného denníka, keď má byť fundamentálne na jeho prvej strane. Okrem uvedeného krajský súd zdôraznil, že za tie isté práce uvedené v stavebnom denníku ako vykonala spoločnosť PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. už mala spoločnosť EKZ, spol. s.r.o. fakturovať spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. sumu 653.664,24 Eur (faktúra č. 2012/009 zo dňa 04. júna 2012) a následne spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. žalobcovi sumu 954.756,96 Eur (faktúra č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012). Žalobca nevysvetlil markantný rozdiel medzi sumami fakturovanými spoločnosťami za tie isté vykonané stavebné práce vyplývajúce zo stavebných denníkov. Takisto nevysvetlil rozdiel medzi opisom prác v ním predloženom a neúplnom stavebnom denníku a prílohou k faktúre č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 a rovnako netvrdil, že by existoval ešte ďalší stavebný denník od spoločností EKZ, spol. s.r.o. alebo Telekábél Plus, s.r.o.

16. V uvedenom kontexte krajský súd považoval za dostatočný výsluch X.. U. J. bez potreby nariadenia znaleckého dokazovania, v ktorom by bol overený jej podpis na predmetnej faktúre vystavenej spoločnosťou EKZ, spol. s r.o.

17. Krajský súd mal za to, že žalobca nevynaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera (Telekábél Plus, s.r.o.) z hľadiska personálneho, materiálneho a strojového zabezpečenia. Následky svojho konania spočívajúce v pochybnostiach, kto, kedy a ako stavebné práce zhotovil, musí znášať sám. Podľa názoru krajského súdu správca dane po predložení listín zo strany žalobcu a po zistení, že dielo nezhotovil žalobca, ani jeho dodávateľ spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o., ale iný subjekt, postupoval správne a začal preverovať reálnosť vykonaných prác (ich rozsah, obdobie a subjekt, ktorý ich vykonal) a v rámci svojho dôkazného bremena preveroval vyššie uvedené skutočnosti výsluchom svedkov a dožiadaním. Správca dane správne vyžadoval predloženie ďalších dôkazov o zhotovení diela, a to úplný stavebný denník a doklady o nákupe materiálu, pretože faktúry, zmluva o dielo, objednávky a preberacie protokoly preukazujú len formálnu stránku obchodného vzťahu, nie aj jeho materiálnu časť (reálne zhotovenie diela). Obe podmienky musia byť splnené kumulatívne, ak si daňový subjekt chce úspešne uplatniť nárok na odpočet DPH. Žalobca v priebehu celého daňového konania tieto dôkazy správcovi dane ani žalovanému nepredložil, a preto neunesol dôkazné bremeno o preukázaní svojho nároku na dopočet DPH tak, ako to vyžaduje § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zákona o DPH. K tomuto záveru podľa krajského súdu prispieva aj skutočnosť, že žalobca 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.

18. O náhrade trov konania krajský súd rozhodol podľa § 167 a § 168 SSP tak, že žalobcovi náhradu

trov konania nepriznal, nakoľko nebol v konaní úspešný a u úspešného žalovaného krajský súd nezistil dôvod na priznanie náhrady trov konania podľa § 168 SSP.

19. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, ktorou žiadal, aby najvyšší súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutia žalovaného a správcu dane zruší a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

20. Poukázal na to, že pre neho ako konečného odberateľa nebolo podstatné, či stavbu zhotovuje osobne zhotoviteľ diela, alebo dochádza k jeho zabezpečeniu prostredníctvom subdodávateľov. Za rozhodujúci žalobca považoval výsledok prác a ich kvalitu. Zdôraznil, že dokončený penzión bol využívaný na poskytovanie ubytovacích služieb. Namietal, že daňové orgány akceptujú uskutočnenie zdaniteľného plnenia z hľadiska materiálnej stránky dodaním predmetu diela (jeho existenciu), avšak v ďalšej právnej argumentácii žalovaného dochádza opakovane k výroku, že vystavenie samotnej faktúry pre uskutočnenie zdaniteľného plnenia nepostačuje, teda vyjadruje konštatovanie odporujúce skutkovému zisteniu o skutočnom naplnení materiálnej stránky. Mal za to, že záver prijatý daňovými orgánmi sa odchyľuje od zisteného skutkového stavu.

21. Žalobca tiež poukázal na to, že splnomocnená zástupkyňa dodávateľa - spoločnosti Telekábel Plus, s.r.o. sa dostavila pred správcu dane a poskytla vyjadrenia spolu s dokumentáciou, podľa ktorých spoločnosť realizovala dodávku diela pre žalobcu, vystavila príslušnú faktúru s položkovitým rozpisom 425 položiek, obchodný prípad má zaevidovaný v účtovníctve a evidencii DPH, prijala čiastkovú platbu (bankovým prevodom 564.756,96 Eur) a daň priznala v II. štvrtroku 2012. Ďalej za subdodávateľa označila spoločnosť EKZ, spol. s.r.o., predložila faktúru a neúplný stavebný denník od tohto subdodávateľa. V tejto súvislosti žalobca namietal, že daňové orgány akceptujú odpočítanie dane na vstupe z týchto dodávok u spoločnosti Telekábel Plus, s.r.o., avšak podľa názoru daňových orgánov tejto spoločnosti daňová povinnosť nevznikla, keďže subdodávka ňou nemala byť spoločnosťou EKZ, s.r.o. reálne uskutočnená.

22. Vo vzťahu ku krajským súdom konštatovanému neuneseniu dôkazného bremena žalobca uviedol, že pri uplatnenom nároku predložil faktúru od platiteľa, ktorá bola vyhotovená podľa § 71 zákona o DPH, čo spochybňované nikdy nebolo, a preto v tejto časti svoje dôkazné bremeno uniesol (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH). Ďalšou podmienkou (§ 49 ods. 1 zákona o DPH) bolo použitie diela na vlastné dodávky ako platiteľa, k čomu došlo a čo taktiež nebolo spochybňované. S poukazom na § 49 ods. 1 a § 19 ods. 1 zákona o DPH dôvodil, že k dodaniu stavby došlo na základe predloženého odovzdávajúceho protokolu, a to spoločnosťou Telekábel Plus, s.r.o., ktorá hmotne existujúcu stavbu odovzdala, vystavila faktúru s analytickým rozpisom fakturovaných položiek a za dielo jej bolo zaplatené. Z hľadiska právneho posúdenia mal žalobca za to, že došlo k splneniu všetkých podmienok, ktoré vyžadujú príslušné ustanovenia zákona o DPH, a to nielen formálne, ale taktiež reálne a hmotne. Zdôraznil, že daňová povinnosť finálnemu dodávateľovi (spoločnosti Telekábel Plus, s.r.o.) vznikla, a to bez ohľadu na to, či dielo zhotovil sám, prípadne jeho subdodávateľ. Právny názor krajského súdu, podľa ktorého daňová povinnosť dodávateľa diela vznikne alebo nevznikne podľa toho, či mu subdodávku vykonal konkrétny deklarovaný subdodávateľ, považoval žalobca za rozporný s uvedenými ustanoveniami zákona o DPH a právne neudržateľný.

23. Ďalej žalobca rozporoval konštatovanie krajského súdu o tom, že žalobca nevynaložil dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho zmluvného partnera (Telekábel Plus, s.r.o.), a to s poukazom na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie. Namietal, že závery súdneho dvora, na ktoré poukazoval krajský súd (v spojených veciach C-439/04, C-440/04), sa viažu ku skutkovému stavu, keď dodávateľ neodviedol DPH na výstupe. V prejednávacom prípade však dodávateľ daň na výstupe odviedol, a teda sa jedná o odlišný skutkový stav. Rovnako uvedená judikatúra súdneho dvora ochraňuje dobromyseľnosť odberateľa a neposkytuje krajskému súdu oporu pre vyššie uvedené konštatovanie. Dodávateľ bol v danom prípade dostatočne preverený po stránke daňovej (daň na výstupe odviedol), ako aj po stránke materiálnej (dielo odovzdal zhotovené požadovaným spôsobom). Vzhľadom na uvedené nemožno podľa žalobcu použiť ani krajským súdom poukazovanú ďalšiu judikatúru súdneho dvora

(napr. C-384/04, C-409/04, C-271/06, C-499/10), nakoľko sa týka odlišného skutkového stavu. V tejto súvislosti žalobca zdôraznil, že súdny dvor popiera možnosť prijatia takej právnej úpravy, ktorá prenáša nesplnené daňové povinnosti iných subjektov na subjekty odlišné systémom „spoločne a nerozdielne“. Keďže takáto právna úprava Slovenskou republikou ani nebola prijatá, preto sa daňové orgány a krajský súd nemôžu odvolávať na extenzívny výklad ustanovení § 49 a § 51 zákona o DPH, a to najmä v prípade, keď vzhľadom na zistený skutkový stav bolo dielo dodané a daň bola dodávateľom skutočne zaplatená. Žalobca dodal, že nie je spravodlivé od neho požadovať, aby si overoval, či daň na vstupe odvedli dodávateľa jeho dodávateľa, ako postupovali pri jednotlivých činnostiach, a to najmä so zreteľom na povahu zmluvy o dielo a príslušné ustanovenia zákona, ktoré zaväzujú zhotoviteľa diela (teda subjekt odovzdávajúci dielo) k jeho zodpovednosti tak, akoby dielo zhotovil sám.

24. Podľa žalobcu správca dane nezistil, že dielo nezhotovil dodávateľ Telekábél Plus, s.r.o., ale zistil, že dielo nemal zhotoviť subdodávateľ EKZ, spol. s r.o. S poukazom na § 554 Obchodného zákonníka zdôraznil, že dielo bolo riadne ukončené a predmet diela bol odovzdaný na základe preberacieho protokolu, čím došlo nielen k faktickému dodaniu diela, ale aj k naplneniu príslušných zákonných ustanovení určujúcich, čo je považované za vykonanie diela. Mal za to, že materiálnu časť - reálne zhotovenie diela potvrdzuje rozsah skutočne zhotoveného diela a nie stavebný denník a doklady o kúpe tovaru. Bol presvedčený, že predložil dôkaz o nadobudnutí materiálu, ktorý je obsahom diela, a to na základe faktúry od dodávateľa Telekábél Plus, s.r.o. obsahujúcej 425 položiek. V tejto súvislosti namietal, že rozsudok krajského súdu neuvádza konkrétne ustanovenie, ktoré malo byť porušené, ako malo byť porušené a konaním ktorého subjektu malo dôjsť k porušeniu, čo žalobca namietal nielen v daňovom konaní, ale aj v žalobe, na základe čoho považoval rozsudok krajského súdu za arbitrárny. Dodal, že vzhľadom na zákonné ustanovenia upravujúce práva a povinnosti zmluvných strán v obchodných vzťahoch založených zmluvou o dielo podľa Obchodného zákonníka bola zo strany žalobcu vo vzťahu k nadobudnutiu predmetu diela zachovaná primeraná starostlivosť.

25. Ďalej žalobca namietal, že daňové orgány a krajský súd od neho vyžadujú dodanie stavebného denníka, ktorý nevedel, nepodpisoval a ktorý ani nie v zmysle zákona a judikatúry vyžadovaný pre odpočítanie dane. Ani nesprávne vedenie stavebného denníka nezbavuje dodávateľa diela daňovej povinnosti. Stavebný denník nič nemení na hmotnej existencii diela a povinnosti zhotoviteľa odvieť daň. Aj keď sporný stavebný denník neobsahuje popis prác nasledujúcich po zhotovení hrubej stavby, zo skutočného stavu diela je zrejmé, že dokončenie diela do finálneho stavu v čase fakturácie je obsahom faktúry č. 0042012 zo dňa 07. júna 2012 vystavenej spoločnosťou Telekábél Plus, s.r.o. a táto faktúra je odlišná od faktúry vystavenej spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. za zhotovenie hrubej stavby. Žalobca považoval záver krajského súdu vychádzajúci z porovňovania stavebných denníkov za nesprávny a odporujúci zistenému skutkovému stavu, keď z faktúr a dokončeného diela jednoznačne vyplýva, že spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. a PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. vykonali odlišné práce, ktoré boli odlišne fakturované, s rôznym rozsahom prác a rôznou cenou. Zdôraznil, že podľa § 2 ods. 1 zákona o DPH predmetom dane nie je zhotovenie stavebného denníka. Dodanie diela spoločnosťou Telekábél Plus, spol. s.r.o. nie je viazané na zhotovenie stavebného denníka, ale na hmotný výsledok dodávky. Žalobca sa nikdy neodvolával na obsah stavebného denníka a ani na činnosť spoločnosti EKZ, spol. s.r.o., s ktorou nemal zmluvný vzťah, ale vždy sa odvolával na celkové dokončenie diela spoločnosťou Telekábél Plus, s.r.o. a skutočný hmotný obsah dodávky diela, nadväzujúcu fakturáciu a položky, ktoré sú jej predmetom.

26. Dôvodil, že ako samostatný subjekt práva uzavrel zmluvu o dielo s iným samostatným subjektom práva spoločnosťou Telekábél Plus, s.r.o. Dielo bolo v súlade s príslušnými ustanoveniami Obchodného zákonníka zhotovené a dodané. Poukázal na to, že daňové orgány a krajský súd majú pochybnosť o predchádzajúcom právnom vzťahu spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. a jednotlivých fázach zhotovovania diela. V prejednávanej príhode podľa žalobcu nevznikla pochybnosť o dodaní diela - dokončení penziónu a o dodávateľovi Telekábél Plus, s.r.o., od ktorého žalobca nepochybne dielo prevzal. Nesúhlasil preto so záverom krajského súdu, že mu chýbajú vedomosti o dodávateľovi, pričom judikatúru citovanú krajským súdom (rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 5Sžf/17/2011 zo dňa 23. februára 2012 v spojení s uznesením Ústavného súdu Slovenskej republiky

sp. zn. IV. ÚS 24/2013 zo dňa 17. januára 2013) považoval v tejto súvislosti za nepoužiteľnú. Rovnako za nepoužiteľnú považoval žalobca aj ďalšiu judikatúru najvyššieho súdu citovanú krajským súdom (vo veciach sp. zn. 8Sžf/108/2014, 8Sžf/22/2014, 8Sžf/23/2014, 3Sžf/125/2013), a to z dôvodu odlišného skutkového stavu.

27. V danom prípade tovar (dielo) existuje, a preto dôkazné bremeno o činnosti spoločnosti Telekábél Plus, s.r.o. znáša správca dane a nie žalobca. Žalobca mal za to, že vo vzťahu k rozloženiu dôkazného bremena mali byť v prejednávanej veci uplatnené výkladové princípy v zmysle rozsudku najvyššieho súdu vo veci pod sp. zn. 3Sžf/1/2011. Podľa žalobcu krajský súd vo vzťahu k rozsahu dôkazného bremena tiež nesprávne aplikoval judikatúru Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C-142/11, keď pristúpil k úvahe, že ak pre dodávateľa časti diela subdodávku vykonala iná osoba než ktorú tento deklaruje, prípadne ju zhotovil svojpomocne, k uskutočneniu dodávky týmto dodávateľom nedošlo. Prípadne, že odberateľ je povinný kontrolovať a preverovať, či nedochádza k subdodávkam u jeho dodávateľa, kto sú poskytujúce osoby, aký majú vzťah k dodávateľovi a pod. Zdôraznil, že spoločnosť Telekábél Plus, s.r.o. žalobcovi dielo dodala.

28. Záverom kasačnej sťažnosti žalobca namietal nesprávne právne posúdenie žalovaného vo vzťahu k dodávke diela spoločnosťou Telekábél Plus, s.r.o., v rámci ktorej síce krajský súd konštatoval, že išlo o dodanie tovaru podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH, avšak žalovaný to posúdil ako dodanie služby podľa § 9 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Zastával názor, že krajský súd túto rozdielnosť v hmotnoprávnom posúdení dodávky nezohľadnil.

29. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žalobcu súhlasil s odôvodnením rozsudku krajského súdu a s právnym posúdením veci sa stotožňoval.

30. Najvyšší súd Slovenskej republiky, ako súd kasačný podľa § 21 písm. a/ SSP v spojení s § 438 ods. 2 SSP, po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou na podanie kasačnej sťažnosti (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 SSP), kasačná sťažnosť má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnuté rozhodnutie z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti podľa § 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP a postupom podľa § 455 SSP bez nariadenia pojednávania dospel k záveru, že kasačná sťažnosť žalobcu nie je dôvodná.

31. Predmetom konania pred kasačným súdom je rozhodnutie o podanej kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku krajského súdu, ktorým krajský súd zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania v úvode tohto rozsudku opísaných rozhodnutí daňových orgánov vo veci vyrubenia rozdielu dane z pridanej hodnoty a zníženia nadmerného odpočtu DPH za zdaňovacie obdobie jún 2012.

32. Podľa § 8 ods. 1 písm. b/ zákona o DPH dodaním tovaru je dodanie stavby alebo jej časti na základe zmluvy o dielo alebo inej obdobnej zmluvy.

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 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníkom. 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.

35. Podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

36. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

37. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovaru a služieb, ktorú 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.

38. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

39. Podľa § 3 ods. 1 daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pri tom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

40. Podľa § 3 ods. 3 daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

41. Podľa § 3 ods. 6 daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

42. Podľa § 24 ods. 1 daňového poriadku 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,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.

43. Podľa § 24 ods. 2 daňového poriadku 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.

44. Podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

45. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Bratislave po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel pritom k záveru, že nezistil dôvod na to, aby sa odchyľil od logických argumentov a relevantných právnych záverov spolu so správnou citáciou dotknutých právnych noriem obsiahnutých v dôvodoch napadnutého rozsudku, ktoré vytvárajú dostatočné východiská pre vyslovenie výroku rozsudku. S týmto sa kasačný súd stotožňuje v celom rozsahu.

46. Ako správne poukázal krajský súd, účelom daňového konania je zistenie, či daňové subjekty splnili v

súlade s príslušnými hmotno-právnymi predpismi svoje povinnosti voči štátnemu rozpočtu. 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.

47. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach, dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať.

48. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku 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 aplikácii relevantných ustanovení.

49. 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 vykonávajúcom dokazovanie a jeho úvaha, aké dôkazy vykoná a 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.

50. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/19/2015 zo dňa 23. februára 2017, podľa ktorého „...Najvyšší súd Slovenskej republiky zdôrazňuje, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt. Preukázanie dodávok tovaru a služieb len faktúrami nie je podľa súdu postačujúce. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že sú v nej uvedené údaje odrážajúce skutočne reálne plnenie. To, že určitý doklad má náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nie je dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu...“

51. Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej (uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky z 14. novembra

2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

52. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správny orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať zistený skutkový stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie DPH nepochybne dôkazným prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že v ňom uvedené údaje odrážajú skutočnosť.

53. Pre účely § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr). Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t. j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotnoprávne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia dokladu, hoci by aj obsahoval všetky formálne náležitosti.

54. Kasačný súd sa nemohol stotožniť s tvrdením žalobcu, že v daňovom konaní nebola spochybnená materiálna existencia plnenia od dodávateľskej spoločnosti Telekábel Plus, s.r.o. Z oboch rozhodnutí daňových orgánov totiž vyplýva, že síce existencia Penziónu MAXIM spochybnená nebola, čo bolo potvrdené vykonaným dokazovaním správcu dane. Avšak správca dane a žalovaný, neskôr aj krajský súd, spochybnili existenciu plnenia fakturovaného dodávateľom Telekábel Plus, s.r.o. Predmetom fakturácie tohto dodávateľa nebol celý penzión, ale len jeho časť (dokončenie po hrubej stavbe), pričom reálne vykonanie tohto plnenia bolo v kontexte zistení správcu dane spochybnené. V rámci vykonaného dokazovania správca dane zistil, že spoločnosť Telekábel Plus, s.r.o. mala v zmysle objednávky č. 21 zo dňa 16. mája 2010 dokončiť Penzión MAXIM po hrubej stavbe uskutočnenej spoločnosťou PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. Spoločnosť Telekábel Plus, s.r.o. mala dodávku vykonať prostredníctvom subdodávateľa EKZ, spol. s.r.o., ktorej konateľka však spoluprácu so spoločnosťou Telekábel Plus, s.r.o. výslovne poprela. Pochybnosti správcu dane vyplývajúce z týchto zistení neboli žalobcom relevantným spôsobom odstránené. Naopak, predloženie neúplného stavebného denníka tak, ako ho popísal krajský súd, pochybnosti správcu dane iba posilnilo.

55. V súvislosti s významom stavebného denníka vo vzťahu k odpočítaniu dane z pridanej hodnoty pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb kasačný súd poukazuje na rozsudok sp. zn. 1Sžf/81/2015 z 01. decembra 2016 publikovaný v Zbierke stanovísk najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky 4/2017 pod č. 38, v ktorom bolo konštatované, že: „I. V súvislosti s charakterom tvrdenej činnosti dodávateľa (výkopové a iné prípravné činnosti v stavebníctve) mala sa o ich uskutočnení v zmysle zákona č. 50/1976 Zb. o územnom plánovaní a stavebnom poriadku (stavebný zákon) v znení neskorších predpisov viesť dotknutými osobami povinná dokumentácia ako aj zápisy v stavebnom denníku (§ 46a, § 46d). II. Pokiaľ žalobca pri uplatnení práva na odpočet dane, ktorej základom sú poskytnuté služby pri výkone činností spojených s realizáciou stavieb, nepredkladá pri svojich tvrdeniach svedectvá, resp. zákonom uvedenú dokumentáciu o stavebných činnostiach údajne vykonaných žalobcom alebo jeho dodávateľom, potom neuniesol dôkazné bremeno. III. Správca dane nie je povinný dokazovať neexistenciu zdaniteľného plnenia, pokiaľ sa daňovému subjektu nepodari presvedčivo preukázať jeho existenciu. Postačuje, ak správca dane vykonanými dôkazmi dostatočne spochybnil tvrdenie žalobcu o rozhodujúcich skutočnostiach (vykonanie služby dodávateľom) a žalobca tieto pochybnosti v konaní napriek výzve nevyvrátil, nakoľko iba formálna existencia faktúry nie je

predpokladom pre odpočítanie dane v zmysle zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov.“

56. Neobstojí preto obrana žalobcu, ktorý vzhľadom na nespochybnenie existencie plnenia (Penzión MAXIM) s odkazom na judikatúru súdneho dvora a ustanovenia Obchodného zákonníka týkajúce sa zmluvy o dielo poukazyval na to, že nie je možné od neho spravodlivo požadovať predkladanie dôkazov (napr. stavebného denníka), na ktorých existenciu nemá vplyv. Aj závery vychádzajúce z judikatúry súdneho dvora je potrebné aplikovať s ohľadom na konkrétne okolnosti prípadu, pričom prípad žalobcu, ktorý v rámci špecifického obchodného vzťahu s dvomi dodávateľmi (PRIEMSTAV LEVICE, s.r.o. a Telekábel Plus, s.r.o.), ktorí mali dodať v podstate to isté dielo (aj keď v rôznych fázach) nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nedokázal preukázať realizáciu deklarováných prác jedným z týchto dodávateľov (spoločnosťou Telekábel Plus, s.r.o.), takými okolnosťami nie sú. V okamihu, kedy správca dane spochybnil dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt v daňovom konaní preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje. Už samotné zistenie skutočnosti, že dodávateľ nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky a jeho deklarováný subdodávateľ výslovne poprel obchodnú spoluprácu, jednoznačne spochybňuje vierohodnosť tvrdení žalobcu o reálnosti dodávok takýmto dodávateľom.

57. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že nezodpovedá poctivému obchodnému styku, ak si dodávateľ alebo odberateľ nezabezpečí doklady potrebné aj pre prípady vzniku uplatnenia zodpovednosti za vady dodávky. Je povinnosťou každej zmluvnej strany, aby sa pri úprave obchodných vzťahov odstránilo všetko, čo by mohlo viesť k vzniku rozporov, pričom toto zahŕňa i povinnosť overiť si informácie a skutočnosti ohľadom obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá dodávku vykoná. Ak žalobca vstupoval do obchodného vzťahu so spoločnosťou Telekábel Plus, s.r.o., keď bolo zrejmé (vzhľadom na personálne a materiálne kapacity tejto spoločnosti), že táto spoločnosť uskutočňuje dodávku subdodávateľsky, pre prípad následnej kontroly si mal zabezpečiť dostatok preukazných dôkazov (napríklad úplné stavebné denníky), na základe ktorých by sa dalo podrobne preveriť, kto v mene dodávateľa žalobcu skutočne vykonával deklarované práce. Ak na základe vykonaného dokazovania bola takáto obchodná spolupráca spochybnená, bolo na žalobcovi, aby tieto pochybnosti relevantným spôsobom odstránil, čo sa mu nepodarilo. Kasačný súd zdôrazňuje, že predložením faktúr a účtovných dokladov ešte nie je vyčerpané dôkazné bremeno daňového subjektu, keďže faktúra a účtovné doklady predstavujú len formálne doklady o vykonaní predmetného obchodu, pričom nepreukazujú jeho skutočnú realizáciu.

58. Daň z pridanej hodnoty je ľahko zneužiteľná, preto každý subjekt pri svojom podnikaní musí byť dostatočne predvídavý a obozretný, aby reálny obsah faktúr mohol preukázať aj inými dôkazmi pred daňovými orgánmi. V bežnom obchodnom styku samozrejme nie je nutné požadovať od svojho dodávateľa dôkazy o vykonaní určitej služby alebo práce, ktorú zabezpečuje subdodávateľsky, ale ak z takého obchodu vznikne podnikateľskému subjektu právo na odpočet dane zaplatenej na vstupe a tento subjekt toto právo využije, je jeho povinnosťou byť pri takom obchode viac obozretný a predvídavý, aby sa v prípadnej daňovej kontrole, resp. daňovom konaní nedostal do dôkaznej núdze. Táto povinnosť je o to markantnejšia v špecifických prípadoch subdodávateľskej dodávky stavby. Ak by sa odberateľ bez patričnej obozretnosti spoliehal na zásadu neutrality dane a formálne doklady bez materiálneho základu, mohlo by to spôsobiť stav, kedy by dodávka stavby bola formálne deklarovaná jedným subjektom, ale reálne vykonaná iným bez plnenia daňových povinností, čo by znamenalo stratu na fiškálnych záujmoch štátu. V kontexte uvedeného je obrana žalobcu týkajúca sa zákonnej úpravy zmluvy o dielo irelevantná.

59. Nedôvodná je aj námietka žalobcu o nesprávnom právnom posúdení sporného plnenia spoločnosťou Telekábel Plus, s.r.o. zo strany žalovaného. Ako správne poukázal krajský súd, dodanie stavby upravuje zákon o DPH v § 8 ods. 1 písm. b/ a aj keď žalovaný plnenie od spoločnosti Telekábel Plus, s.r.o. posúdil ako dodanie služby podľa § 9 ods. 1 zákona o DPH, vzhľadom na nesporne ustálený čas dodávky v zdaňovacom období jún 2012 nemá námietka žalobcu vplyv na správne určenie dane.

60. Kasačný súd tiež dodáva, že stručný obsah objednávok zo dňa 16. mája 2010 (dodávateľ Telekábel

Plus, s.r.o.) a zo dňa 02. februára 2011 (subdodávateľ EKZ, spol. s.r.o.), rovnako absencia písomnej zmluvy vzhľadom na značnú hodnotu obchodu (aj keď zákon pre zmluvu o dielo obligatórne neurčuje písomnú formu) a tiež výrazné navýšenie fakturovanej sumy za tú istú dodávku (EKZ, spol. s.r.o. - Telekomunikácie Plus, s.r.o. - žalobca) a skutkové zistenia ohľadom spoločnosti Telekomunikácie Plus, s.r.o a jej právneho nástupcu (nesúčinnosť konateľov dodávateľa Telekomunikácie Plus, s.r.o. vrátane syna žalobcu nevynímajúc), podporujú pochybnosti správcu dane. Daňové orgány nezaťažovali žalobcu dôkazným bremenom týkajúcim sa iných subjektov. Preverovali ním deklarované plnenie, z ktorého si uplatnil právo na odpočítanie dane na vstupe, a to v rozsahu podľa § 44 ods. 1 daňového poriadku, pričom predmetom daňovej kontroly správcu dane bol žalobcom uplatnený nárok za zdaňovacie obdobie jún 2012. V prejednávanom prípade správca dane nevykonával kontrolu u iných subjektov zúčastnených na deklarovanom obchode a plnenie ich daňových povinností. Správca dane požadoval od žalobcu, aby dôkazne doložil splnenie formálnych i materiálnych podmienok na odpočítanie dane, ktoré sám deklaroval. Práve táto skutočnosť bola rozhodujúcou pre záver správcu dane o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH pre odpočítanie dane, ktorý správne považoval krajský súd za opodstatnený. V tejto súvislosti kasačný súd zdôrazňuje, že vznik daňovej povinnosti deklarovaného dodávateľa Telekomunikácie Plus, s.r.o. sa posudzuje v kontexte so vznikom daňovej povinnosti jeho subdodávateľa EKZ, spol. s.r.o. a keď tomu daňová povinnosť preukázateľne nevznikla, nemohla vzniknúť ani dodávateľovi Telekomunikácie Plus, s.r.o. a následne nemohlo dôjsť ani k oprávnenému odpočítaniu dane žalobcom.

61. Kasačný súd konštatuje, že kasačná sťažnosť žalobcu neobsahuje žiadne právne relevantné tvrdenia a dôkazy, ktoré by mohli ovplyvniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť žalobcu ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

62. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že žalobcovi, ktorý nemal v konaní o kasačnej sťažnosti úspech, nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a contrario SSP). Žalovanému orgánu verejnej správy kasačný súd nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal, keďže to nemožno spravodlivo požadovať a v súvislosti s kasačným konaním žalovanému orgánu verejnej správy ani trovy nevznikli (§ 467 ods. 1 v spojení s § 168 SSP).

63. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší súd Slovenskej republiky v pomere hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

#### **Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.