

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/22/2021
Identifikačné číslo spisu: 9621200043
Dátum vydania rozhodnutia: 22. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Peter Potásch
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:9621200043.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. PhDr. Petra Potáscha, PhD a členov senátu JUDr. Moniky Valašíkovej, PhD. a JUDr. Zuzany Mališovej, v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Daniel Škuta ZÁMOČNÍCTVO - KOVOVÝROBA, s miestom podnikania Žaškov 45, 027 21 Žaškov, IČO: 37 361 368, právne zastúpený: Advokátska kancelária JUDr. ŠKERDA, s.r.o., so sídlom Radlinského 1727/49, 026 01 Dolný Kubín, IČO: 36 858 501, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100532603/2019 zo dňa 28.02.2019, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Žiline č.k. 30S/59/2019-49 zo dňa 13. októbra 2020 v spojení s opravným uznesením Krajského súdu v Žiline, č.k. 30S/59/2019-93 zo dňa 24. augusta 2021, takto

rozhodol:

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a.

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Žiline (ďalej ako „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 30S/59/2019-49 zo dňa 13. októbra 2020 (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) podľa ust. § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100532603/2019 zo dňa 28.02.2019 (ďalej ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým žalovaný ako odvolací orgán potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Žilina, pobočka Dolný Kubín (ďalej ako „správca dane“ alebo „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 102290376/2018 zo dňa 20.11.2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol 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 (ďalej len

„Daňový poriadok“) vyrubený žalobcovi za zdaňovacie august 2015 daňovému subjektu rozdiel dane v sume 4 160,00,- € na dani z pridanej hodnoty, pri vymedzení dane vyrubenej daňovým priznaním v sume 3 740,61,- €, dane zistenej správcovi dane vo vyrubovacom konaní v sume 7 900,61,- € a vyššie uvedené rozdielu dane na dani z pridanej hodnoty 4 160,00,- €. Rozhodnutie odôvodnil tým, že dodávateľovi žalobcu nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a keďže nedošlo ku vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa, nevzniklo ani právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty pre žalobcu podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a na § 74 zákona o DPH u kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu) za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 4 160,00,- €. O náhrade trov konania správny súd rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 168 SSP tak, že účastníkom konania náhradu trov konania nepriznal.

2. Správny súd námietku žalobcu, že správca dane a žalovaný sa s predloženými dôkazmi dostatočne nevysporiadal považoval za nedôvodnú. Poukázal pritom na skutočnosť, že správca dane za účelom overenia obchodných prípadov u dodávateľa Podháj s.r.o. neúspešne predvolával na ústne pojednávanie bývalého konateľa F. O.. Žalobca sa nevedel vyjadriť, koľko pracovníkov vykonávalo práce, nevedel ich mená a vzťah k dodávateľskej spoločnosti Podháj s.r.o., ani adresu miesta výkonu prác. Rovnako nevedel uviesť meno pracovníka, ktorý dával pokyny, kontroloval a riadil činnosť pracovníkov za Podháj s.r.o.. Nevedel tiež uviesť, či sa viedla dochádzka alebo iná evidencia o vykonaných službách, koľko zväracích prístrojov bolo používaných a kto bol ich vlastníkom. Uviedol, že cena fakturácie bola stanovená za metre alebo kilá, že zväračské pomocné práce sa týkali prípravy materiálu na zváranie, pílenie a obrúsenie a že ak nájde dodacie listy, predloží ich v stanovenom termíne správcovi dane. Ako dôkaz, že práce vyfakturované dodávateľom Podháj s.r.o. boli skutočne vykonané predložil len zoznam vystavených faktúr pre odberateľa Ing. Tibora Okoličániho FE-TRADE, Kral'ovany, ktorému dodával a fakturoval hotové výrobky. Pripojené fotografie nepreukazujú, že hotové výrobky na záberoch boli skutočne vyrobené deklarovaným dodávateľom.

3. Ďalej správny súd poukázal na výpoveď svedka Ing. Tibora Okoličániho, odberateľa pozváraných výrobkov, na ktorých sa mala podieľať spoločnosť Podháj s.r.o., a ktorý potvrdil, že boli zaúčtované všetky preverované faktúry od dodávateľa Daniela Škuta a daň z pridanej hodnoty z faktúr si odpočítal v príslušných zdaňovacích obdobiach. Potvrdil, že s Danielom Škutom nemali uzatvorenú zmluvu ani objednávky, nahrádzali ich predkladané výkresy na výrobu požadovaných konštrukcií, ktoré zasielal e-mailom. Odber výrobkov si zabezpečoval sám na parite FCA. Tovar sa nakladal v prevádzke Daniela Škuta v Párnici. Vo väčšine prípadov bol osobne pri nakládke, počas výroby sa náhodne zastavoval v prevádzke dodávateľa Daniela Škuta v Párnici, kde sa výrobky vyrábali, a to z dôvodu konzultácie. Nemal žiadnu informáciu o tom, že by zákazky robil niekto iný, resp. žalobca cez subdodávateľov.

4. Podľa správneho súdu žalobca nepreukázal, aké množstvo materiálu bolo dodávateľom pozvárané a následne vyfakturované jednotlivými faktúrami. Zoznam a množstvo pozváraných výrobkov uvedený v jeho odberateľských faktúrach pre Tibora Okoličániho nemôže byť dostatočný dôkaz, pretože na predloženej zozname faktúr vystavených pre odberateľa Ing. Tibora Okoličáni sa na jednotlivých fakturovaných dodávkach malo podieľať viac subdodávateľov a dodávateľov nielen spoločnosť Podháj s.r.o., Dolný Kubín.

5. Správny súd ďalej k námietke žalobcu, že nemôže niesť zodpovednosť za pochybnosti na strane dodávateľov uviedol, že je nedôvodná. V správnom (daňovom) konaní ani v súdnom preskúmvacom konaní nebolo sporné, že zväračské, pomocné a prípravné práce boli vykonané; sporným ostalo, kto práce realizoval. Odpoveď na uvedenú otázku je relevantná z toho dôvodu, že len tomu, kto dodal službu, mohla vzniknúť daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH, následne žalobcovi právo odpočítať daň zo služby podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona o DPH. Bolo povinnosťou žalobcu v daňovom konaní preukázať s poukazom na ust. § 24 ods. 1 Daňového poriadku, že sporné faktúry boli vystavené na základe dodania služieb, reálne poskytnutých spoločnosťou Podháj s.r.o.. Správne správca dane skúmal uskutočnenie zdaniteľného plnenia nielen z formálnej stránky, ale preveroval aj súlad skutočného stavu so stavom formálnym. Žalobca aj podľa názoru správneho súdu v tomto zmysle neunesol dôkazné bremeno. Podnikateľ pritom znáša svoje povinnosti preukázať

hodnovernosť údajov faktúry dodávateľa. Preto je rozumné očakávanie, že najmä v zmluvných vzťahoch - vzhľadom aj na nevylúčenie možnosti uplatnenia daňovej kontroly po relatívne dlhom časovom úseku - si žalobca ako daňový subjekt „a priori“ zabezpečí od druhej zmluvnej strany nielen dostatok hodnoverných dôkazných prostriedkov, ale aj jej budúcu procesnú spoluprácu (napríklad kontakty na zodpovedné osoby dodávateľa), aby vierohodne preukázal oprávnenosť svojich daňových nárokov, a to aj za situácie, keď správca dane počas daňovej kontroly adresuje daňovému subjektu pochybnosti, či samotné dodanie tovarov a služieb sa zrealizovalo spôsobom opísaným v dodávateľskej faktúre. Následne poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) sp. zn. 1Sžf/76/2016 zo dňa 26. októbra 2017, podľa ktorého predmetom DPH je zdaniteľný obchod v rôznych formách (viď § 2 ods. 1 zákona o DPH), čím je okrem iného aj dodanie tovaru/poskytnutie služby za protihodnotu v tuzemsku vykonané platiteľom dane prostredníctvom ekonomickej, najčastejšie zmluvne dohodnutej činnosti. S prihliadnutím na takto vymedzený zdaniteľný obchod len pri jeho splnení vzniká dodávateľovi daňová povinnosť a protistrane ako odberateľovi následne vzniká právo na odpočítanie DPH, ktorého uplatnenie sa viaže u odberateľa na preukázanie vecných a formálnych podmienok. Avšak iba splnenie formálnych podmienok prostredníctvom predloženia listinných dôkazov (najmä faktúry a dodacieho listu) na záver o vzniku práva na odpočítanie DPH vo veci samej nepostačuje.

6. Pokiaľ žalobca poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011, aplikácia žalobcom citovaného rozhodnutia v tejto veci sa zväčša obmedzuje na formálne požiadavky na predkladané doklady, t.j. na dodávateľské faktúry a dodacie listy. V zmysle aktuálnej konštantnej judikatúry však od celkovej dôkaznej situácie závisí, či na preukázanie práva na odpočet dane je potrebné v dokazovaní pokračovať. Správny súd uviedol, že uvedený rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15. marca 2011 bol prekonaný rozsudkom sp. zn. 1Sžfk/81/2018 zo dňa 28.04.2020 so zdôraznením zodpovednosti daňového subjektu za výkon práva s primeranou odbornou starostlivosťou. V danom prípade žalobca nepreukázal základný predpoklad vzniku práva na odpočet, a to splnenie vecných podmienok na odpočítanie dane, najmä vznik daňovej povinnosti dodávateľa, teda dodanie tovaru/služby dodávateľom uvedeným na faktúre. Pokiaľ daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno na preukázanie svojich tvrdení ohľadne splnenia podmienok na odpočítanie dane, už toto samo o sebe je dôvodom pre neuznanie odpočítania dane.

7. V posudzovanom prípade podľa správneho súdu nemožno aplikovať ani žalobcom uvádzané rozsudky SD EÚ C-80/11 a C-142/11, ktoré sa zakladajú na predpoklade, podľa ktorého 1) uvedené plnenie, ktoré zakladá nárok na odpočet, sa uskutočnilo tak, ako to vyplýva z príslušnej faktúry (vecná podmienka) a 2) táto faktúra obsahovala všetky údaje požadované smernicou 2006/112 (formálna podmienka), takže podmienky vzniku a výkonu práva na odpočet dane boli splnené. V prípade žalobcu sa nepreukázalo splnenie vecných podmienok vzniku práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, preto ani predmetný rozsudok nie je aplikovateľný na prejednávajúcu vec.

8. Správca dane podľa správneho súdu oprávnene požadoval od žalobcu predloženie len takých dokladov a dôkazov, ktoré pri rovnakých obchodoch daňové subjekty predkladajú správcovi dane k preukázaniu zdaniteľných plnení. Požiadavka na predloženie dodacích listov, súpisov vykonaných prác spolu s potvrdením o ich odovzdaní a prevzatí, dokladov o preprave a odovzdaní špecifického materiálu dodávateľovi na výrobu, dokladov o preprave pozváraných výrobkov k žalobcovi, dôkazov o dojednaní a realizácii obchodov, ako aj identifikovanie zúčastnených osôb, ktoré obchody dojednávajú, viedli a preberali hotovosť, je základným predpokladom na preukázanie vykonávaných činností, ktoré však žalobca ani počas daňovej kontroly a ani vo vyrubovacom konaní správcovi dane nepredložil, pričom nekonkretizoval ani dôvody ich nepredloženia. Nevysvetlil, prečo potrebné doklady a dôkazy k deklarovaným obchodom nevedol a od jeho obchodných partnerov tieto nepožadoval. Podľa názoru správneho súdu v posudzovanej veci nenastala situácia, kedy by žalobca vyčerpал vlastné dôkazné bremeno na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa a jeho subdodávateľov a znášal by dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane, a preto nie je možné aplikovať na posudzovanú vec ani rozsudok Najvyššieho súdu sp. zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18.09.2017 a tiež sp. zn. 6Sžf/10/2012 tak, ako sa toho domáhal v podanej žalobe žalobca.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

9. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť (ďalej ako „sťažovateľ“) v zmysle dôvodov podľa § 440 ods. 1 SSP, ktorú odôvodnil tým, že krajský súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP) a navrhol aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec žalovanému vráti na ďalšie konanie alebo eventuálne napadnutý rozsudok krajského súdu zruší a vec vráti krajskému súdu na ďalšie konanie. Zároveň požiadal o náhradu trov konania v plnom rozsahu.

10. Sťažovateľ uviedol, že správny súd (ako aj žalovaný a správca dane) svoj záver, že sťažovateľ nepreukázal, že fakturované služby dodala spoločnosť Podháj s.r.o. ako dodávateľ uvedený na faktúrach, odôvodnil na základe konštatovaných pochybností, ktoré však vznikli u dodávateľa sťažovateľa. Sťažovateľ však nemôže zodpovedať za neunesenie vlastnej dôkaznej povinnosti iného subjektu. Skutočnosť, že správca dane bez úspechu predvolal na ústne pojednávanie bývalého konateľa spoločnosti Podháj s.r.o. takisto nemôže byť vyhodnotený v neprospech sťažovateľa. S poukazom na rozsudky Najvyššieho súdu sp. zn. 6Sžf/10/2012 a sp. zn. 5Sžfk/2/2017 zo dňa 18.09.2017 týkajúce sa rozloženia dôkazného bremena uviedol, že považuje postup správnych orgánov pri výklade rozsahu dôkazného bremena, ktorý aproboval aj krajský súd, za nesprávny. Nestotožnil sa s tvrdením krajského súdu o tom, že nevyčerpal vlastné dôkazné bremeno.

11. Sťažovateľ sa rovnako nestotožnil s tvrdením krajského súdu, že sa v prejednávanej veci nepreukázalo splnenie vecných podmienok vzniku práva na odpočet DPH, a preto nie sú aplikovateľné rozhodnutia Súdneho dvora Európskej Únie (ďalej len „Súdny dvor EÚ“), ktoré uviedol v správnej žalobe. Bol názoru, že v daňovom konaní aj v zmysle vyššie uvedených rozsudkov Najvyššieho súdu vyčerpal svoje dôkazné bremeno, pretože disponuje existenciou materiálneho plnenia a má k tomu zodpovedajúcu faktúru obsahujúcu bežný popis fakturovaných služieb, objednávku, doklady o úhrade dohodnutej ceny a ďalšie doklady, ktoré predložil správcovi dane a žalovanému k daňovej kontrole.

12. Sťažovateľ ďalej namietal, že ním predložené faktúry, tak aj spôsob, akým boli dodané služby opísané v predmetných faktúrach, je možné považovať za bežnú prax v podnikaní. Predmetom fakturácie totiž bolo vykonanie pomocných a zväčša prác, ktoré boli označené podľa druhu vykonaných prác. Položkový rozpis na faktúre sa obvykle uvádza pri dodaní tovaru, kde sa zväčša špecifikuje druh, množstvo, cena a iné. Navyše, predmetné faktúry boli vystavené dodávateľom sťažovateľa a nie samotným sťažovateľom, preto nemohol ovplyvniť ich obsah.

13. Sťažovateľ tiež namietal, že okrem faktúr predložil správcovi dane aj objednávky, doklady o úhrade dohodnutej ceny, výkresy, fotodokumentáciu, spárovanie jednotlivých faktúr vystavených dodávateľmi k faktúram vystavených odberateľovi a aj odberateľské faktúry. Rovnako predložil aj vyhotovené objednávky prác, ktoré preukazujú, že k poskytnutiu služby došlo. Faktúry, ktoré sťažovateľ vystavil pre odberateľa obsahujú pritom presnú špecifikáciu výrobkov, ktoré mu dodával. Tieto výrobky boli určené pre konečného odberateľa v Nórsku, čo potvrdil aj samotný odberateľ, ktorý potvrdil aj reálne dodanie tovaru s tým, že aj cena za tieto výrobky bola uhradená. Práce na jednotlivých výrobkoch pritom vykonávali jednotliví dodávatelia uvedení v predmetnej tabuľke.

14. Záverom sťažovateľ uviedol, že sa nestotožňuje s názorom krajského súdu, že fotodokumentácia zachytávajúca konkrétne výrobky a ani odberateľské faktúry nie sú dôkazom o reálnom uskutočnení plnenia podľa predmetných faktúr dodávateľom Podháj s.r.o.. Vyhodnotením všetkých dôkazov vo vzájomne súvislosti je totiž možné určiť, ktorí dodávatelia sťažovateľa vykonávali jednotlivé fakturované práce. Z uvedeného dôvodu bol toho názoru, že správca dane a žalovaný sa s predloženými dôkazmi nedostatočne vysporiadali. Poukázal tiež na skutočnosť, že v obchodnom styku je bežné, že dodávateľ nevyrobí výrobky sám, ale že si ich objedná u svojho dodávateľa (subdodávateľa), a to aj bez vedomia svojho objednávateľa. Keďže medzi odberateľom a sťažovateľom neexistovala zmluva, ktorá by vyslovene zakazovala možnosť subdodávky,

sťažovateľovi nič nebránilo v tom, aby práce na výrobkoch zveril svojim dodávateľom (subdodávateľom). Preto skutočnosť, že odberateľ nemal vedomosť o tom, že výrobky vyrába niekto iný neznamená, že tomu tak nemohlo byť.

15. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Konanie na kasačnom súde

16. Prejednávaná vec bola dňa 13.04.2021 predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky, ako súdu príslušnému na konanie a rozhodnutie, podľa právnej úpravy účinnej k danému dňu. Na Najvyššom súde Slovenskej republiky bola vec náhodným výberom pridelená na rozhodnutie senátu 10S pod sp. zn.: 10Sžfk/25/2021. Následne bola vec vrátená bez rozhodnutia na odstránenie nedostatkov krajskému súdu. S účinnosťou ku dňu 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov) začal svoju právomoc vykonávať Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, pričom k tomuto dňu prešiel z Najvyššieho súdu Slovenskej republiky na Najvyšší správny súd Slovenskej republiky výkon súdnictva vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Predmetná vec bola - po vydaní opravného uznesenia krajského súdu č.k. 30S/59/2019-93 zo dňa 24.08.2021 opätovne predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky na rozhodnutie náhodným výberom kasačnému senátu 4S, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod spisovou značkou sp. zn. 4Sfk/22/2021.

17. Kasačný súd zistil skutkový stav z predloženého administratívneho, ako aj súdneho spisu, z ktorého za potrebné považuje uviesť nasledovné skutočnosti.

18. Správca dane ako prvostupňový správny orgán rozhodnutím č. 102290376/2018 zo dňa 20.11.2018 podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 4 160,00,- € na DPH za zdaňovacie obdobie august 2015. Daň vyrubená daňovým priznaním 3 740,61,- €, daň zistená správcom dane vo vyrubovacom konaní 7 900,61,- €, rozdiel dane v sume 4 160,00,- €. Z odôvodnenia vyplýva, že správca dane vykonal u daňového subjektu daňovú kontrolu dane z príjmov fyzických osôb za rok 2015 a daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia jún 2015, august 2015, september 2015, november 2015 a december 2015. Daňová kontrola bola ukončená dňom doručenia Protokolu č. 101902552/2018 zo dňa 26.09.2018 spolu s výzvou na vyjadrenie sa k zisteniam uvedeným v protokole, t.j. dňom 03.10.2018.

19. Správca dane v daňovej kontrole preveroval obstaranie služieb daňovým subjektom v zdaňovacom období august 2015 od dodávateľa Podháj s.r.o., Dolný Kubín, pričom k obstaraným službám sa vzťahujú faktúry č. 0708/2015 (interné č. 150370), vystavená dňa 07.08.2015, č. 14082015 (interné č. 150379), vystavená dňa 14.08.2015, č. 18082015 (interné č. 150387), vystavená dňa 18.08.2015, č. 21082015 (interné č. 150393), vystavená dňa 21.08.2015, č. 27082015 (interné č. 150399), vystavená dňa 27.08.2015 a č. 31082015 (interné č. 150404), vystavená dňa 31.08.2015, z ktorých si daňový subjekt (žalobca) uplatnil odpočítanie dane v sume 4 160,00,- €.

20. Správca dane vyhodnotením výpovede daňového subjektu a dôkazov, ktoré predkladal počas daňovej kontroly, dospel k záveru, že spoločnosť Podháj s.r.o. v skutočnosti nedodala zväračské, pomocné a prípravné práce, ktoré boli predmetom fakturácie na preverovaných faktúrach. Vyjadrenia daňového subjektu a dôkazy, ktoré predložil počas daňovej kontroly, boli nedostatočné, neobjasnili a vierohodne nepreukázali okolnosti okolo skutočného dodávateľa služieb. Správca dane pritom nespochybnil samotnú realizáciu prác, ale spochybnil dodanie prác uvedenou spoločnosťou, ako aj množstvo - rozsah dodaných prác. Záverom konštatoval, že po vyhodnotení dôkazov prijal záver, že v daňovej kontrole a vo vyrubovacom konaní bolo preukázané, že spoločnosť Podháj s.r.o., Dolný Kubín, ktorá je na sporných faktúrach uvádzaná ako dodávateľ, v skutočnosti reálne nedodala v zdaňovacom období august 2015 zväračské práce a pomocné prípravné práce pre daňový subjekt

(sťažovateľa), teda dodávateľovi Podháj s.r.o. nevznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a keďže nedošlo k vzniku daňovej povinnosti u dodávateľa Podháj s.r.o., nevzniklo ani právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) a § 74 zákona o DPH (ktoré správca dane citoval) u kontrolovaného daňového subjektu (žalobcu) za zdaňovacie obdobie august 2015 v sume 4 160,00,- €.

21. O odvolaní sťažovateľa proti vyššie citovanému prvostupňovému správneho orgánu rozhodol žalovaný napadnutým rozhodnutím č. 100532603/2019 zo dňa 28.02.2019, ktorým podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku rozhodnutie prvostupňového správneho orgánu potvrdil. Stotožnil sa so zisteným skutkovým stavom, ako ho zistil Správca dane, ako i s právnym posúdením veci.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

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

23. Najvyšší správny 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 sťažovateľa nie je dôvodná, a to z týchto dôvodov:

24. Podľa § 2 ods. 1 a 2 SSP, v správnom súdnictve poskytuje správny súd ochranu právam alebo právom chráneným záujmom fyzickej osoby a právnickej osoby v oblasti verejnej správy a rozhoduje v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom. Každý, kto tvrdí, že jeho práva alebo právom chránené záujmy boli porušené alebo priamo dotknuté rozhodnutím orgánu verejnej správy, opatrením orgánu verejnej správy, nečinnosťou orgánu verejnej správy alebo iným zásahom orgánu verejnej správy, sa môže za podmienok ustanovených týmto zákonom domáhať ochrany na správnom súde.

25. 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 pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

26. Podľa § 3 ods. 2 Daňového poriadku, správca dane postupuje pri správe daní v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom a inými osobami a poskytuje im poučenie o ich procesných právach a povinnostiach, ak tak ustanoví tento zákon. Správca dane je povinný zaoberať sa každou vecou, ktorá je predmetom správy daní, vybaviť ju bezodkladne a bez zbytočných prietáhov a použiť najvhodnejšie prostriedky, ktoré vedú k správne určeniu a vyrubeniu dane.

27. 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.

28. 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 evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

29. 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.

30. Podľa § 24 ods. 3 Daňového poriadku, 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.

31. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetky prostriedky, ktorými možno zistiť a objasniť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane a ktoré nie sú 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 § 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 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.

33. Podľa § 43 ods. 5 zákona o DPH, platiteľ je povinný preukázať, že sú splnené podmienky oslobodenia od dane podľa odsekov 1 až 4

a) kópiou faktúry,

b) dokladom o odoslaní tovaru, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ poštovým podnikom, alebo kópiou dokladu o preprave tovaru, v ktorom je potvrdené odberateľom alebo osobou ním poverenou na prevzatie tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru zabezpečí dodávateľ alebo odberateľ osobou inou ako poštovým podnikom; ak platiteľ takú kópiu dokladu o preprave tovaru nemá, prevzatie tovaru v inom členskom štáte je povinný preukázať iným dokladom,

c) potvrdením o prijatí tovaru odberateľom alebo osobou ním poverenou, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ alebo odberateľ; toto potvrdenie musí obsahovať

1. meno a priezvisko odberateľa alebo názov odberateľa a adresu jeho sídla, miesta podnikania, prevádzkarne, bydliska alebo adresu miesta, kde sa obvykle zdržiava,

2. množstvo a druh tovaru,

3. adresu miesta a dátum prevzatia tovaru v inom členskom štáte, ak prepravu tovaru vykoná dodávateľ, lebo adresu miesta a dátum skončenia prepravy, ak prepravu tovaru vykoná odberateľ,

4. meno a priezvisko vodiča pozemného motorového vozidla uvedené paličkovým písmom a jeho podpis,

5. evidenčné číslo pozemného motorového vozidla, ktorým sa uskutočnila preprava tovaru, a

d) inými dokladmi, najmä zmluvou o dodaní tovaru, dodacím listom, dokladom o prijatí platby za tovar, dokladom o platbe za prepravu tovaru.

34. Podľa § 49 ods. 1 v nadväznosti na § 19 ods. 1 zákona o DPH, právo na odpočítanie dane z tovarov a služby vzniká platiteľovi v deň, keď vznikla daňová povinnosť, pričom daňová povinnosť vzniká dňom dodania. To znamená, že právo na odpočítanie dane si môže daňový subjekt uplatniť v tom prípade, ak preukáže, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a tento zdaniteľný obchod použije na účely svojho podnikania ako platiteľ.

35. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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 ods. 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.

36. 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.

37. Podľa § 74 ods. 1 písm. f) § zákona o DPH, faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby.

38. Kasačný súd v prvom rade uvádza, že 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 tohto nároku 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. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad obsahuje všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp.zn. 8Sžf/26/2014).

39. Daňový doklad je z hľadiska nároku na odpočítanie nepochybne prostriedkom, ktorý podporuje tvrdenie daňového subjektu, že tento dodávateľ mu naozaj tovar, resp. službu, dodal. Je však použiteľný len vtedy, ak je nepochybné, že odráža skutočnosť. Kasačný súd však poukazuje na Nález Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I.ÚS 241/07-44 zo dňa 18.09.2008, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác (resp. dodanie tovaru) a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu.

40. V prejednáwanej veci má kasačný súd za preukázané, že žalovaný, ako aj správca dane, vyhodnotili všetky dôkazy a zistené skutočnosti v ich vzájomnej súvislosti a prihliadli na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo. Správca dane vykonal vo veci rozsiahle dokazovanie s cieľom preveriť realnosť deklarovaných obchodov. Kasačný súd sa s vyššie uvedenými závermi krajského súdu stotožňuje a má za to, že sťažovateľ nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by preukazovali, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie august 2015, skutočne došlo. Kasačný súd sa preto nestotožnil s námietkou sťažovateľa, že predložil správcovi dane všetky potrebné doklady preukazujúce jeho nárok na odpočet DPH.

41. Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 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) s predpísaným obsahom. 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 samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti. Podľa názoru kasačného súdu však v súdnej veci nie je splnená ani táto formálna podmienka.

42. Kasačný súd upriamuje pozornosť na dodávateľské faktúry predložené sťažovateľom, kde fakturované služby sú špecifikované genericky, nekonkrétne, a to ako „zváračské, pomocné a prípravné práce“ v množstve „1“, t.j. predmet služby nie je špecifikovaný v zmysle § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH (faktúra vyhotovená osobou podľa § 72 musí obsahovať množstvo a druh dodaného

tovaru alebo rozsah a druh dodanej služby). Je treba zdôrazniť, že k všeobecne popísanému predmetu fakturácie bola vo faktúre priradená cena a množstvo 1 bez akejkoľvek relevantnej a verifikovateľnej špecifikácie. Z uvedeného potom vyplýva, že neboli splnené formálne ani vecné podmienky pre priznanie odpočítania dane, a to aj s prihliadnutím na absenciu podrobného položkovitého opisu druhu a ceny dodaných služieb, ktorý je ex lege povinnou náležitosťou faktúry. Neobstojí v tomto kontexte námietka sťažovateľa, že uvedené je možné považovať za bežnú prax v podnikaní a ani skutočnosť, že faktúry pre odberateľa sťažovateľa už položkovitý popis obsahujú. Navyiac, podľa zistení správcu dane pri faktúrach č. 21082015 a č. 27082015 sťažovateľ ani neurčil ako bolo dodané plnenie využité na plnenie, ktoré ďalej dodával svojmu odberateľovi. Uvedené v celkovom kontexte všetkých dôkazov preukázateľne spochybňuje dodanie tovaru sťažovateľovi deklarovaným dodávateľom, resp. zdaniteľnou osobou (k tomu pozri aj toto odôvodnenie ďalej).

43. Kasačný súd zdôrazňuje, že bolo nesporne povinnosťou sťažovateľa predložiť dôkazy preukazujúce oprávnenosť jeho nároku na odpočítanie dane. Existencia faktúry a zmluvných dokladov - aj keby boli z formálneho hľadiska právne perfektné - bez ďalšieho nepostačuje. Pokiaľ si platiteľ uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľskej faktúry, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli reálne uskutočnené. Za stavu, keď sťažovateľ nepreukázal skutočnú realizáciu zdaniteľných obchodov tak, ako je uvedené na faktúrach a doklady, ktoré predložil nemali takú výpovednú hodnotu, aby ich bolo možné použiť ako jednoznačný dôkaz o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných obchodov, nepreukázal splnenie podmienok vyplývajúcich z ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH. Podľa názoru kasačného súdu sťažovateľ jednoznačne neunesol dôkazné bremeno a nevyvrátil tak dôvodné pochybnosti správcu dane o reálnosti deklarovaných zdaniteľných plnení. Neobstojí preto ani námietka sťažovateľa, že bol preukázaný reálny obsah záväzkovo-odberateľských vzťahov.

44. K ostatným námietkam sťažovateľa ohľadne splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočet DPH a neúmerného zaťaženia dôkazným bremenom kasačný súd uvádza nasledovné:

45. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil vyššie uvedené podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Daňový subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti, a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol, je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 8 Afs 40/2011 z 27.01.2012). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

46. Kasačný súd považuje za potrebné zopakovať, že v danom prípade bola okrem - formálneho hľadiska sporných, resp. vadných faktúr relevantná aj skutočnosť, že sťažovateľ v priebehu daňovej kontroly preukazoval dodanie zväračských, pomocných a prípravných prác od dodávateľa iba prostredníctvom odberateľských a formálne sporných dodávateľských faktúr (pozri toto odôvodnenie vyššie), fotodokumentáciou a výpoveďou odberateľa tovaru. Dodanie tovaru však nebolo potvrdené, napr. výpoveďou konateľa deklarovaného dodávateľa Podháj s.r.o., ani žiadnymi inými relevantnými dôkazmi, ktoré by boli spôsobilé vyvrátiť spochybnenia správcu dane. Správca dane, ako aj žalovaný

uviedli, že nemožnosť vykonania výsluchu konateľ a spoločnosti Podháj s.r.o. nebolo pripísané na ujmu sťažovateľovi, no v súvislosti s ďalším vykonaným dokazovaním dôvodne spochybnilo reálny obsah uskutočnených prác tvrdených sťažovateľom. Sťažovateľ sa totiž nevedel vyjadriť koľko pracovníkov vykonávalo práce, nevedel ich mená ani vzťah k dodávateľskej spoločnosti Podháj s.r.o., ani adresu miesta výkonu prác. Rovnako nevedel uviesť meno pracovníka, ktorý dával pokyny, kontroloval a riadil činnosť pracovníkov za Podháj s.r.o.. Napriek tomu, že nevedel identifikovať osoby, ktoré mali konať za spoločnosť Podháj s.r.o., ani kto doklady za dodávateľa Podháj s.r.o. vyhotovil a podpísal, osobne vyplácal ľuďom peniaze v hotovosti. Nevedel uviesť, či sa viedla dochádzka alebo iná evidencia o vykonaných službách a dokonca ani koľko zväracích prístrojov bolo používaných a kto bol ich vlastníkom. Sám dokonca nevedel určiť presné množstvo a rozsah uskutočnených prác. K svojim tvrdeniam nepredložil dodacie listy, súpis vykonaných prác, doklady o preprave, ani iný dôkaz o realizácii obchodov tak ako ich deklaroval, napriek tomu, že mu bol vytvorený dostatočný časový priestor na predloženie dôkazov a sám uviedol, že tieto dôkazy predloží (napríklad v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 101262913/2018 zo dňa 03.07.2018). Ako jediný dôkaz, že práce vyfakturované dodávateľom Podháj s.r.o. boli skutočne vykonané predložil len zoznam vystavených faktúr pre odberateľa Ing. Tibora Okoličaniho Fe-TRADE, Kľačany, ktorému dodával a fakturoval hotové výrobky. Kasačný súd sa v tomto smere plne stotožňuje s názorom správneho súdu, ako aj žalovaného, že sťažovateľom pripojené fotografie napriek tomu, že boli vyhotovené v roku 2015 nijakým spôsobom nepreukazujú, že výrobky na záberoch boli skutočne vyrobené deklarovaným dodávateľom a rovnako nepreukazujú množstvo a rozsah prác, ktoré mali byť vykonané. Navyiac, nie sú bez ďalšieho ani len dôkazom toho, že tieto vôbec zachytávajú výsledok obchodnej činnosti sťažovateľa a jeho dodávateľa.

47. Kasačný súd v súvislosti s námietkou sťažovateľa vo vzťahu k neprimeranému dokaznému bremenu, konkrétne k jeho tvrdeniu, že nemá povinnosť kontrolovať svojich dodávateľov alebo subdodávateľov pripomína, že právo na odpočítanie DPH je podmienené splnením formálnych, ako aj hmotno-právnych požiadaviek. Hmotno-právne požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a/ Smernice Rady 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len ako „Smernica 2006/112“), pričom platí, že jednou z nich je podmienka, aby tovar alebo služby boli dodané osobou, ktorá má postavenie zdaniteľnej osoby.

48. Zatiaľ čo medzi materiálne podmienky patrí dodanie tovaru a postavenie (status) dodávateľa tovaru ako zdaniteľnej osoby, identita dodávateľa, resp. jeho správne uvedenie na faktúre patrí medzi podmienky formálne (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27).??

49. Platí pritom, že nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávnych podmienok práva na odpočet dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29).??Právo na odpočet DPH však možno odoprieť vtedy, ak porušenie formálnych požiadaviek malo za následok nemožnosť predloženia jasného dôkazu o tom, že hmotnoprávne podmienky boli splnené (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 42; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 36; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 31) a splnenie materiálnych podmienok nevyplýva ani z dokazovania vykonaného správcom dane (rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 34, 43; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 38).?? Zdaniteľná osoba je povinná predložiť objektívne dôkazy o tom, že tovar bol skutočne dodaný a služby boli skutočne poskytnuté na vstupe zdaniteľnými osobami pre potreby jej vlastných plnení podliehajúcich DPH, a v súvislosti s ktorými skutočne zaplatila DPH. Tieto dôkazy môžu okrem iného zahŕňať dokumenty, ktorými disponujú dodávatelia a poskytovatelia, od ktorých zdaniteľná osoba

kúpila tovar alebo služby, za ktoré zaplatila DPH (Ferimet, C-281/20, bod 39; Kemwater ProChemie, C-154/20, bod 34).

50. V prejednávanej veci však došlo zo strany správcu dane a žalovaného k spochybneniu jednej zo základných hmotnoprávnych podmienok, ktorej preukazovanie je na daňovom subjekte, a to osoby dodávateľa, a tým teda aj jeho postavenia ako zdaniteľnej osoby. Tým, že správne orgány spochybnili, že spoločnosť Podháj s.r.o. nedodala sťažovateľovi tovar tak, ako to bolo deklarovane na dokladoch predložených sťažovateľom, spochybnili aj jednu z hmotno-právnych podmienok - postavenie dodávateľa ako zdaniteľnej osoby. Správne orgány nepožadovali od sťažovateľa kontrolu subdodávateľov, ale preukázanie priameho dodávateľa sťažovateľa, čo je jeho zákonnou povinnosťou, a preto na neho neodôvodnene nepreniesli dôkazné bremeno tak, ako to tvrdí sťažovateľ.

51. Záverom kasačný súd konštatuje, že sťažovateľom predložené dôkazy ani vykonané dokazovanie nepreukazujú, že k zdaniteľným obchodom, ktoré sú predmetom faktúr za zdaňovacie obdobie august 2015 skutočne došlo tak, ako to sťažovateľ deklaroval. Kasačný súd dospel rovnako ako krajský súd k záveru, že sťažovateľ nepreukázal uskutočnenie zdaniteľných obchodov (vykonanie zväračských, pomocných a prípravných prác) tak, ako boli fakturované deklarovaným dodávateľom, pričom nebolo preukázané ani ich vykonanie iným platiteľom dane. Okrem nepreukázania skutočného dodania služby a vzniku daňovej povinnosti z deklarovaného dodania ako hmotno-právnej podmienky odpočítania dane u sťažovateľa, krajský súd konštatoval i nesplnenie formálnej podmienky, ktorou je v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH existencia faktúry so zákonom predpísanými náležitosťami. V zhode so žalovaným mal krajský súd za to, že sťažovateľ si uplatnil odpočítanie dane bez podrobnejšieho vymedzenia druhu a rozsahu dodanej služby, čo je náležitosť faktúry vyplývajúca z § 74 ods. 1 písm. f) zákona o DPH. Tento záver krajského súdu sťažovateľ v kasačnej sťažnosti spochybnil iba tým, že takéto uvedenie činnosti na faktúre bez konkrétnejšej špecifikácie je bežným spôsobom fakturácie v takomto podnikaní, s ktorým názorom sa však kasačný súd nestotožňuje. Nesplnenie formálnej podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie dane teda krajský súd aj žalovaný konštatovali správne.

52. Na základe vyššie uvedených dôvodov kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené v záhlaví tohto rozhodnutia a postupom podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť zamietol.

53. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal a žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípadoch, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré podľa obsahu súdnych spisov nenastali, preto súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

54. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky rozhodol pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s ust. § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

