

Súd: Najvyšší súd SR  
Spisová značka: 3Sžfk/100/2019  
Identifikačné číslo spisu: 4018200617  
Dátum vydania rozhodnutia: 25.02.2021  
Meno a priezvisko: JUDr. Ivan Rumana  
Funkcia: sudca  
ECLI: ECLI:SK:NSSR:2021:4018200617.1

## ROZSUDOK

Najvyšší súd Slovenskej republiky ako súd kasačný v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Ivana Rumanu (spravodajca) a sudcov JUDr. Milana Moravu a JUDr. Petry Príbelskej, PhD. v právnej veci sťažovateľa (pôvodne žalobcu): NAU s.r.o., Hlavná 75, Čata, IČO: 46 544 941, právne zastúpený: JUDr. Pavol Gráčik, advokát, Farská 40, Nitra, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101207908/2018 zo dňa 21. júna 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti sťažovateľa proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/189/2018-141 zo dňa 5. júna 2019, takto

### rozhodol:

Najvyšší súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť sťažovateľa (pôvodne žalobcu) proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/189/2018-141 zo dňa 5. júna 2019 z a m i e t a.

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

### Odôvodnenie

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Nitre (ďalej aj len „krajský súd“) podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej aj len „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 101207908/2018 zo dňa 21.06.2018 (ďalej aj len „napadnuté rozhodnutie“) v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Nitra (ďalej aj len „správca dane“) č. 100421882/2018 zo dňa 21. 02. 2018 (ďalej aj len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým správca dane žalobcovi určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 68 489,52,- euro na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrtroku 2012, nepriznal mu nadmerný odpočet v sume 69 920,06,- euro a tento mu znížil z uvedenej sumy na sumu 1 430,54,- euro.

2. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období 2. štvrtroku 2012 uplatňoval odpočítanie dane z pridanej hodnoty okrem iného i na základe faktúr vystavených spoločnosťou ZULIA s. r. o. (ďalej aj len „ZULIA“), a to na základe dodávateľskej faktúry č. FV 1200021 zo dňa 29. 06. 2012 za dodávku tovaru a služieb podľa zmluvy o dielo č. 3/2011. Taktiež si uplatnil odpočítanie dane pri registrácii platiteľa z interného dokladu č. ID12003 zo dňa 27. 04. 2012, ktorý pozostával z dvoch faktúr, a to č. FV1200017

zo dňa 29. 02. 2012 a č. FV1200018 zo dňa 30. 03. 2012.

3. Správcovi dane boli predložené faktúry od dodávateľa ZULIA pre žalobcu ako odberateľa, a to pod č. FV1200017 zo dňa 29. 02. 2012 v sume 31 908,- euro (základ dane 26.590,- eur + daň z pridanej hodnoty v sume 5 318,- euro), č. FV1200018 zo dňa 30. 03. 2012 v sume 178 608,- euro (základ dane v sume 148 840,- euro + daň z pridanej hodnoty v sume 29 768,- euro) a č. FV1200021 zo dňa 29. 06. 2012 v sume 200 421,12,- eur (základ dane v sume 167 017,60,- eur + daň z pridanej hodnoty v sume 33 403,52,- eur). Taktiež bola predložená faktúra č. 20120304 zo dňa 26. 03. 2012 v sume 199 332,- euro od dodávateľa ENERGY 21 Slovakia, s. r. o. (ďalej aj len „ENERGY“) pre odberateľa ZULIA s predmetom fakturácie: hliníkové nosníky + spojovací materiál s montážou, elektrická prípojka + rozvádzače s montážou, FV meniče Eversol s montážou, FV paneli LUXEL s montážou, Elektrická inštalácia NN (totožným ako na faktúre č. FV1200021 zo dňa 29. 06. 2012 od dodávateľa ZULIA pre žalobcu ako odberateľa). Súčasťou predloženého spisu bola i zmluva o dielo č. 3/2011 zo dňa 04. 11. 2011 uzavretá medzi spoločnosťou ZULIA ako zhotoviteľom a žalobcom ako objednávateľom (predmetom ktorej bol záväzok zhotoviteľa postaviť pre objednávateľa poľnohospodársky prístrešok podľa stavebného projektu a fotovoltaickú elektrárňu na poľnohospodársky prístrešok podľa stavebného projektu a zabezpečiť jeho dopravu, montáž a servis podľa podmienok stanovených v zmluve), dodatočné stavebné povolenie č. 128/2012-Th zo dňa 15. 03. 2012 vydané obcou Čata na stavbu poľnohospodársky prístrešok na pozemku parc. č. 160/3, 160/2 v katastrálnom území Čata), stavebné povolenie č. 330/2012-Th zo dňa 13. 06. 2012 na stavbu: zmena stavby „Fotovoltaická elektrárňu na poľnohospodársky prístrešok - Čata“, kolaudačné rozhodnutie č. 370/2012-Th zo dňa 29. 06. 2012, ktorým bolo povolené užívanie tejto stavby.

4. Správca dane využil zistenia konštatované v protokole z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťroku 2012 vykonanej v spoločnosti ZULIA. Následne vyzval žalobcu na predloženie dôkazov preukazujúcich dodanie tovarov a služieb v zmysle sporných faktúr č. FV1200017, FV1200018 a č. FV 1200021 od dodávateľa ZULIA, pričom splnomocnený zástupca žalobcu dňa 11. 03. 2015 na pojednávaní uviedol, že nemá žiadne doklady preukazujúce dodanie materiálu a prác na výstavbu fotovoltaickej elektrárne. Dňa 29. 07. 2015 správca dane vykonal miestne zisťovanie za účelom obhliadky fotovoltaickej elektrárne, pričom bolo zistené, že na adrese sídla žalobcu, na pozemku za rodinným domom sa nachádza fotovoltaická elektrárňu, pričom „423 ks“ fotovoltaických panelov bolo umiestnených na poľnohospodárskom prístrešku, ktorý je majetkom žalobcu. Splnomocnený zástupca uviedol, že práce a materiál zabezpečovala spoločnosť ZULIA a s jej konateľom Gáborom Pálfiom sa skontaktoval v roku 2010 - 2011 pri výstavbe fotovoltaickej elektrárne Ralsko v Českej republike.

5. Správca dane predvolal Gábora Pálfiho ako konateľa spoločnosti ZULIA na pojednávanie, ale tento sa nedostavil, a preto požiadal zahraničného správcu dane o jeho vypočutie. Maďarská daňová správa oznámila, že svedok si neprevzal predvolanie a vykonaním miestneho zisťovania na adrese jeho trvalého pobytu bolo zistené, že svedok sa na tejto adrese nezdržuje a adresu jeho pobytu sa nepodarilo zistiť. Správca dane nadobudol pochybnosti o osobe deklarovaného dodávateľa, a to s poukazom na výpoveď konateľa spoločnosti ENERGY Ing. Petra Goceliaka, ako i na zistenie, že ZULIA v rozhodnom období nemala zamestnancov a nedisponovala technickým vybavením potrebným na dodanie deklarovaných prác. V tejto súvislosti žalovaný poukázal na zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie 2. štvrťroku 2012 v spoločnosti ZULIA, kedy Ing. Goceliak uviedol, že ENERGY nevykonávala v roku 2012 žiadnu ekonomickú činnosť, nemala zamestnancov, nepozná spoločnosť ZULIA, ani jej konateľa, faktúru nevystavil, spoločnosť neuskutočnila zdaniteľný obchod v zmysle tejto faktúry, nedodala tovar, ani nevykonala žiadne montážne práce pre ZULIA. Za mesiac marec 2012 nemá v účtovníctve žiadne vyhotovené faktúry, nikto si v spoločnosti nič neobjednal, spoločnosť nevykonala ani žiadnu montáž, neposkytla žiadne plnenie ZULIA. Taktiež uviedol, že odkedy je konateľom spoločnosti ENERGY, táto nerealizovala výstavbu fotovoltaických elektrární ani sa nezúčastnila na výstavbe. Mala materskú firmu v Českej republike do 25. 04. 2012 s názvom ENERGY 21 a.s., ktorá sa zaoberala výstavbou solárnych elektrární, ale konkrétne sa tomu vyjadriť nevedel.

6. ZULIA vystavila faktúru č. FV1200021 zo dňa 29. 06. 2012 pre žalobcu ako odberateľa, na ktorej je predmet fakturácie ten istý, ako na faktúre od ENERGY vystavenej pre ZULIA ako odberateľa. Splnomocnený zástupca žalobcu sa v rámci daňovej kontroly v spoločnosti ZULIA dňa 14. 02. 2013 vyjadril, že pozná konateľa tejto spoločnosti Gábora Pálfiho a táto spoločnosť dodala služby a tovar uvedené na faktúre č. FV1200021, pričom s konateľom dohodol dodanie elektrárne na kľúč, on tam robil len náhodné kontroly. Robili tam 4 až 6 pracovníci, predpokladá, že od spoločnosti ZULIA, on bol v kontakte len s konateľom spoločnosti. Správca dane zistil, že ZULIA nepreberá písomnosti zasielané na jej adresu, v sídle sa nenachádza a so správcom dane nekomunikuje. Nepredložila žiadne doklady o preprave tovaru, stavebný denník, nemá zamestnancov, v predložených dokladoch neboli žiadne zmluvy, resp. faktúry od dodávateľov, ktorí by deklarované práce vykonali.

7. Krajský súd uviedol, že podmienky pre odpočítanie DPH v § 49 ods.1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj len „zákon č. 222/2004 Z. z.“) sú hmotnoprávnej povahy a na ich bezpodmienečné splnenie sa viaže nárok na odpočet. Podľa krajského súdu správca dane vykonal v potrebnom rozsahu dokazovanie, a to okrem iného i vyzídaním si listinných dokladov od žalobcu, zadovážením si protokolu z daňovej kontroly v spoločnosti ZULIA (bezprostredný dodávateľ žalobcu) za zdaňovacie obdobie 2. štvrťroku 2012, vykonaním miestneho zisťovania v obci Čata a preveril i spoločnosť ENERGY, ktorá mala byť podľa faktúry č. 20120304 zo dňa 26. 03. 2012 v sume 199 332,- euro (s predmetom fakturácie: hliníkové nosníky + spojovací materiál s montážou, elektrická prípojka + rozvádzače s montážou, FV meniče Eversol s montážou, FV paneli LUXEL s montážou, Elektrická inštalácia NN, teda totožným predmetom ako na faktúre č. FV1200021 zo dňa 29. 06. 2012 od dodávateľa ZULIA pre žalobcu ako odberateľa) dodávateľom spoločnosti ZULIA. V tejto súvislosti krajský súd konštatoval, že predloženie dokladov (faktúr) zo strany žalobcu je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie, pretože technicky je dnes možné vyhotoviť akýkoľvek doklad a na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené alebo nie.

8. Krajský súd poukázal na snahu o vypočutie konateľa ZULIA a konštatoval, že z uvedeného vyplýva, že správca dane riadne vykonal úkony smerujúce k tomu, aby vypočul konateľa dodávateľa pre žalobcu a k tomu, aby tento predložil i potrebné listinné doklady. Súčasne poukázal na miestne zisťovanie v obci Čata a jeho výsledky a uviedol, že bolo povinnosťou žalobcu, aby predložil a označil dôkazy preukazujúce, že plnenie v zmysle vyššie uvedených faktúr mu dodal práve vyššie označený dodávateľ. Krajský súd sa stotožnil so závermi daňových orgánov vo vzťahu k tomu, že žalobcom predložené doklady (faktúry, zmluvy, certifikáty, projektová dokumentácia a ďalšie), ale ani stavebné povolenia nepreukazujú, kto tieto práce reálne vykonal, resp. dodal materiál alebo vykonal prepravu. Poukázal na obsah zmluvy o dielo č. 3/2011 zo dňa 04. 11. 2011 uzavretej medzi ZULIA ako zhotoviteľom a žalobcom ako objednávateľom a konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania neoznačil žiadnu osobu, ktorá dodala tovar, ktorá vykonala predmetné práce v zmysle faktúry č. FV1200017 a faktúry č. FV12000018, ani nepredložil žiadne také doklady (napr. montážny denník, stavebný denník), ktoré by v súvislosti s inými dôkazmi boli spôsobilé preukázať, kto predmetný tovar dodal, práce reálne vykonal, resp. fotovoltaiickú elektrárňu vybudoval. Ako nedôvodná potom krajský súd vyhodnotil námietku, že správca dane nevypočul osoby, ktoré sa podieľali na výstavbe, pretože žalobca žiadne takéto osoby neoznačil, napriek tomu, že to bola jeho dôkazná povinnosť.

9. S poukazom na predložené faktúry krajský súd konštatoval, že tieto preukazujú existenciu obchodného reťazca dodávateľov a odberateľov, a to ENERGY > ZULIA > žalobca. Ďalej krajský súd poukázal na výsledky daňovej kontroly u deklarovaného dodávateľa žalobcu, t. j. ZULIA, kedy z protokolu vyplýva, že Ing. Goceliak, konateľ ENERGY, ktorá mala byť v zmysle uvedenej faktúry dodávateľom ZULIA uviedol, že ENERGY v roku 2012 nevykonávala žiadnu ekonomickú činnosť, nemala zamestnancov, faktúru č. 20120304 zo dňa 26. 03. 2012 nevyhotovil, nie je na nej jeho podpis a teda ENERGY neuskutočnila zdaniteľný obchod v zmysle tejto faktúry, nedodala tovar, nevykonala žiadne montážne práce pre spoločnosť ZULIA, ktorú ani nepozná, rovnako ako ani jej konateľa. Aj v

tejto súvislosti krajský súd opätovne konštatoval, že žalobca v priebehu daňovej kontroly, vyrubovacieho konania a ani odvolacieho konania nepredložil a ani neoznačil žiadny relevantný dôkaz preukazujúci dodanie zdaniteľného plnenia spoločnosťou ZULIA, napriek tomu, že táto dôkazná povinnosť bola jednoznačne na jeho strane. Ďalej uviedol, že pokiaľ nebola preukázaná a potvrdená dodávka na začiatku identifikovaného reťazca dodávateľov a odberateľov, nie je možné uznať deklarované obchodné transakcie medzi ďalšími článkami reťazca. Listinné doklady predložené žalobcom, resp. doklady predložené dodávateľmi a odberateľmi v preverovanom obchodnom reťazci, ešte sami osebe nepreukazujú, že medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom skutočne došlo k reálnemu zdaniteľnému plneniu, že sú splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane. Keďže nebolo zistené, kto v skutočnosti realizoval zdaniteľné plnenie v reťazci spoločností (ENERGY › ZULIA › žalobca), treba prisvedčiť tvrdeniu správcu dane a žalovaného, že žalobca nepreukázal deklarované obchodné transakcie v zmysle ním predložených faktúr od spoločnosti ZULIA ako dodávateľa.

10. K otázke rozloženia dôkazného bremena krajský súd uviedol, že toto zaťažovalo v danom prípade žalobcu, keďže 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 ohľadne obchodného partnera ako i osoby (fyzickej alebo právnickej), ktorá bude dodávku realizovať. Krajský súd konštatoval, že žalobca si zrejme tieto informácie neoveril dostatočne, čo vyplýva i z vykonaného dokazovania.

11. Krajský súd s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu 29. 02. 2016 v konaní pod sp. zn. 5Sžf/94/2014 zdôraznil, že žalobca bol priamo účastný ním deklarovaného zdaniteľného plnenia ako odberateľ a takýto subjekt nemá možnosť obhajovať sa nemožnosťou dosahu a nemožnosťou preverenia zákonom vyžadovaných náležitostí, vyplývajúcich z danej obchodnej transakcie a bolo jeho povinnosťou zachovať zákonnosť tohto postupu, ako aj zabezpečiť potrebné podklady na preukázanie oprávnenosti uplatnenia dane z pridanej hodnoty. V nadväznosti na uvedené krajský súd dospel k záveru, že správca dane, ako aj žalovaný postupovali správne a v zmysle zákona a z obsahu preloženého administratívneho spisu vyplýva, že daňové orgány zistili skutkový stav správne a v dostatočnom rozsahu tak, aby bolo možné na jeho základe v zmysle zákona rozhodnúť.

12. Žalobca ako sťažovateľ podal v zastúpení advokátom včas kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a navrhol, aby kasačný súd zrušil napadnutý rozsudok krajského súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Sťažovateľ namietal, že pochybnosť daňových orgánov, či došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľného plnenia pramení zo skutočnosti, že spoločnosť ZULIA nebola kontaktná a že dodávateľ spoločnosti ZULIA spoločnosť ENERGY negovala skutočnosť, že došlo k obchodnej spolupráci medzi spoločnosťou ZULIA a ENERGY. S poukazom na bod 18 napadnutého rozsudku krajského súdu sťažovateľ namietal, že nemožno akceptovať záver, že materiálne podmienky na uplatnenie odpočítania DPH neboli preukázané, keď spoločnosť ZULIA nemohla preukázať skutočnosti uvedené v sťažovateľom predložených faktúrach a z tohto dôvodu by mala negatívne následky pasivity iného právneho subjektu pociťovať spoločnosť sťažovateľa. S poukazom na body 35 a 37 napadnutého rozsudku krajského súdu sťažovateľ namietal, že správca dane miestnym zisťovaním verifikoval existenciu sumy informácií obsiahnutých v sťažovateľom predložených dokumentoch a preto nemožno súhlasiť so záverom krajského súdu, že sťažovateľ neoznačil žiadny relevantný dôkaz, ktorý by deklaroval to, že výstavba fotovoltaickej elektrárne bola realizovaná práve spoločnosťou ZULIA. Ďalej uviedol, že okrem predloženia faktúr a iných dokumentov došlo k miestnemu zisťovaniu, ktoré potvrdilo existenciu fotovoltaickej elektrárne, čiže došlo k preukázaniu skutočností, uvedených v predložených listinách. S poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžf/10/2012 namietal, že dane či nárok na odpočítanie dane nemajú základ vo formálnom doklade, ale v existencii zdaniteľného plnenia. Sťažovateľ poukázal na predložené listiny (zmluva o dielo č. 3/2011, protokol o prevzatí o predaní a prevzatí, žiadosť o vydanie stavebného povolenia), z ktorých vyplýva že dodávateľom bola ZULIA.

13. Sťažovateľ namietal nesprávne rozloženie dôkazného bremena. V tejto súvislosti uviedol, že pokiaľ disponoval existenciou materiálneho plnenia a faktúrou, svoje dôkazné bremeno vyčerpal a v tomto smere poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 zo dňa 15.03.2011. Sťažovateľ

namietať, že skutočnosť, že ZULIA bola nekontaktná, a že jej konateľ nebol vedený v registri obyvateľov SR v roku 2016 neznamená, že nebolo dodanie uskutočnené v zdaňovacom období 2012. Opätovne poukázal na preukázanú existenciu fotovoltaickej elektrárne a tak považoval dodanie za preukázané a v tejto súvislosti namietať, že vzťah medzi ZULIA a ENERGY nie je vzťahom trojstranným a teda nie je skutočnosťou, ktorú by sťažovateľ vedel vlastným a vedomým konaním ovplyvniť. Z uvedeného dôvodu považuje výpoveď konateľa ENERGY za irelevantnú v prejednávanej veci. Sťažovateľ namietať, že nemôže preverovať ani nemá legálne prostriedky na preverovanie článku reťazca dodávateľov, pričom však v období realizácie fotovoltaickej elektrárne došlo zo strany sťažovateľa k prevereniu spoločnosti ZULIA. Poukázal na judikatúru súdneho dvora Európskej únie napr. v spojených prípadoch C-354/03 Optigen, C-355/03 Fulcrum Electronics a C-484/03 Bond House, ako aj judikatúru Najvyššieho súdu SR a rozsudok Krajského súdu v Trnave sp. zn. 13S/40/2016. Namietať, že správca dane od neho vyžadoval vyvrátenie dôkazov prostredníctvom negatívnej dôkaznej teórie vo vzťahu k tomu, že ZULIA a ENERGY nekonali podvodným spôsobom. Sťažovateľ opätovne namietať že pokiaľ jediným dôvodom neuznania odpočtu DPH je, že dodávateľ sťažovateľa, spoločnosť ZULIA nepredložila v priebehu daňovej kontroly žiadne relevantné, overiteľné doklady a dôkazy o vykonaní fakturovaných a dodaných plnení, uvedené nemožno pričítať na ťarchu sťažovateľa.

14. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

15. Najvyšší súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 SSP, kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho súdu Slovenskej republiky <. (§ 137 ods. 2 a 3 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a preto ju zamietol podľa § 461 SSP.

16. Kasačný súd považuje za kľúčové pre posúdenie veci, či bolo preukázané naplnenia podmienok pre uplatnenie si odpočtu DPH a s tým súvisiace unesenie dôkazného bremena zo strany sťažovateľa, resp. jeho prípadný prenos na správcu dane. S poukazom na obsah spisu s týmto však bezprostredne súvisí aj čiastková otázka viažuca sa k tomu, či sťažovateľ prijal všetky rozumné opatrenia s odbornou starostlivosťou vyplývajúcou z jeho podnikateľskej činnosti za účelom zabránenia tomu, aby bolo reálne uskutočnenie zdaniteľných obchodov, tak ako sú deklarované prostredníctvom daňových dokladov, spochybnené.

17. Podľa § 49 ods. 1 a 2 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, platného a účinného v čase vydania rozhodnutia správcu dane, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť. Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

18. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zák. č. 222/2004 Z. z., 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.

19. Kasačný súd má za preukázaný skutkový stav zistený daňovými orgánmi. Z odôvodnení daňových orgánov, ako aj krajského súdu je zrejmé, že vo vzťahu k odpočtu DPH sťažovateľ nepreukázal, že tovar a služby, tak ako boli deklarované na sporných faktúrach, boli reálne dodané deklarovaným dodávateľom - ZULIA. V dôsledku uvedeného možno konštatovať, že sťažovateľ nespĺnil podmienky pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH ustanovené zákonom o DPH. S poukazom na bod 36 napadnutého rozsudku krajského súdu, s ktorým sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje treba zdôrazniť, že napriek tomu, že sťažovateľ predložil formálne doklady, tieto ešte samy o sebe nepreukazujú splnenie hmotnoprávných podmienok uvedených v § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a v § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Z citovaných ustanovení vyplýva, že daňový subjekt je povinný na jednej strane predložiť

formálne doklady, avšak zároveň je povinný a v tomto smere aj znáša dôkazné bremeno, preukázať, že zdanie obchody, tak ako sú deklarované predmetnými formálnymi dokladmi (vrátane osoby deklarovanej ako dodávateľ) sa aj reálne uskutočnili a, že sa uskutočnili tak, ako je na týchto formálnych dokladoch uvedené. Reálne uskutočnenie zdanie obchodov v tomto prejednávanom prípade zahŕňa na jednej strane preukázanie reálneho dodania tovaru, (v stanovenom množstve, čase a stanoveným spôsobom) a na strane druhej preukázanie, že tento tovar bol dodaný deklarovaným dodávateľom.

20. Kasačný súd konštatuje, že z výpovedí svedkov, šetrenia daňových orgánov a ostatných skutočností v administratívnom spise však vyplynulo, že správca dane v rámci preverovania skutočností týkajúcich sa dotknutého zdanie obchodu deklarovaného spornými faktúrami, pristúpil k overeniu obchodného reťazca: subdodávateľ - dodávateľ - odberateľ (sťažovateľ). Správca dane teda využil zistenia vyplývajúce z daňovej kontroly u deklarovaného dodávateľa sťažovateľa - spoločnosti ZULIA. Z týchto zistení vyplynulo, že konateľ subdodávateľa poprel akúkoľvek ekonomickú činnosť vykonávanú v rozhodnom čase pre sťažovateľom deklarovaného dodávateľa ZULIA. Týmto bolo spochybnené, že dodávateľ v rozhodnom čase disponoval deklarovaným tovarom, čo súvisí aj so spochybnením samotného pôvodu a vlastníctva tovaru, ktorý mal byť sťažovateľovi zo strany ním deklarovaného dodávateľa dodaný. Miestnym zisťovaním sa verifikovala existencia fotovoltaickej elektrárne, na základe čoho daňové orgány nespochybnovali samotnú existenciu tovaru, avšak spochybnili to, či bol tento tovar dodaný zo strany deklarovaného dodávateľa - ZULIA. Tvrdenia sťažovateľa nebolo možné bližšie overiť, keďže deklarovaný dodávateľ sťažovateľa bol nekontaktný. Vzhľadom na uvedené sťažovateľ nepreukázal reálne uskutočnenie zdanie obchodu a teda bol objektívne spochybnený reálny základ zdanie obchodu plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom.

21. Kasačný súd poukazuje na to, že ďalšou spornou skutočnosťou, ktorú zistil správca dane v rámci daňovej kontroly u deklarovaného dodávateľa, ktorá spochybnila tvrdenie, že tovar a služby dodal skutočne deklarovaný dodávateľ bolo, že ZULIA nepredložila žiadne doklady o preprave tovaru, stavebný denník, nemala zamestnancov, v predložených dokladoch neboli žiadne zmluvy, resp. faktúry od jej dodávateľov, ktorí by deklarované práce vykonali. V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na zmluvu o dielo č. 3/2011 zo dňa 04. 11. 2011 uzavretú medzi ZULIA ako zhotoviteľom a sťažovateľom ako objednávateľom, predmetom ktorej bol záväzok zhotoviteľa postaviť pre objednávateľa poľnohospodársky prístrešok podľa stavebného projektu a fotovoltaickú elektrárňu na poľnohospodársky prístrešok podľa stavebného projektu a zabezpečiť jeho dopravu, montáž a servis podľa podmienok stanovených v zmluve. Vychádzajúc z uvedenej zmluvy o dielo možno konštatovať, že predmetom plnenia uvedenej zmluvy o dielo tak boli odborné služby (zhotovenie - doprava, montáž, servis fotovoltaickej elektrárne), ktorých plnenie si bez pochyby vyžadovalo príslušnú odbornú spôsobilosť a príslušné technické vybavenie, avšak kasačný súd podľa výpisu z Obchodného registra SR zistil, že ZULIA nemala v predmete činnosti uvedenú takú činnosť, ktorá by ju oprávňovala k poskytovaniu dohodnutých služieb napr. „stavby a ich zmeny - fotovoltaické elektrárne“. Kasačný súd upozorňuje na to, že montáž a údržbu elektrických zariadení (vrátane fotovoltaickej elektrárne) smie vykonávať len pracovník pre samostatnú činnosť s odborným elektrotechnickým vzdelaním (§ 22 vyhlášky č. 508/2009 Z. z., ktorou sa ustanovujú podrobnosti na zaistenie bezpečnosti a ochrany zdravia pri práci s technickými zariadeniami tlakovými, zdvíhacími, elektrickými a plynovými a ktorou sa ustanovujú technické zariadenia, ktoré sa považujú za vyhradené technické zariadenia). Z vykonaného dokazovania však vyplynulo, resp. nebolo preukázané, že ZULIA by mala takéto potrebné personálne a pracovné kapacity k tomu, aby dokázala zabezpečiť fakturované plnenia pre sťažovateľa.

22. K namietanému nesprávne právnemu posúdeniu otázky rozloženia dôkazného bremena, ktoré sťažovateľ opiera o tvrdenie, že mu nemôže byť na ľarchu nepreukázanie obchodného vzťahu medzi ZULIA a jeho subdodávateľom ENERGY kasačný súd uvádza, že záver krajského súdu o nepreukázaní uplatneného práva na odpočítanie dane nestojí len a výlučne na tom, že sa nepreukázala existencia reálneho dodania tovarov medzi sťažovateľovým dodávateľom a jeho subdodávateľom. Rozhodujúcou pre záver o nesplnení podmienok podľa § 49 ods. 1, 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. pre odpočítanie dane bola skutočnosť, že sťažovateľ okrem predloženia zmluvy s dodávateľom a faktúr ničím nepreukázal, že deklarované tovary a služby (práce) boli vykonané

ním deklarovaným dodávateľom - spoločnosťou ZULIA. Správca dane nadobudol objektívne podložené pochybnosti, že by tieto plnenia boli skutočne poskytnuté sťažovateľovi dodávateľom uvedeným na faktúre. Sťažovateľ neponúkol daňovým orgánom ani žiadne dôkazy o tom, kto mal fakturované práce a služby u sťažovateľovho objednávateľa prípadne uskutočniť. Jeho tvrdenia a predložené doklady preto zostali v dôsledku neunesenia dôkazného bremena pochybné a nepreukázané.

23. Kasačný súd vzhľadom na vyššie uvedené konštatuje, že krajský súd sa s prejednávanou vecou sa dostatočne vysporiadal, racionálne odôvodnil svoje úvahy a vyvodil správne skutkové a právne závery, a preto sa kasačný súd v plnej miere stotožňuje s odôvodnením krajského súdu a kasačnú sťažnosť zamietá ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

24. O trovách kasačného konania rozhodol podľa podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP tak, že sťažovateľovi nepriznal náhradu trov kasačného konania z dôvodu neúspechu v kasačnom konaní a žalovanému nárok na náhradu trov konania zo zákona nevyplyva.

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

**Poučenie:**

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok nie je prípustný.