

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/50/2022
Identifikačné číslo spisu: 1021200979
Dátum vydania rozhodnutia: 29. júna 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1021200979.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o., IČO: 35 918 519, so sídlom: Račianska 184/B, Bratislava, právne zastúpený advokátskou kanceláriou LEGAL & CORP s.r.o., Gajova 11, Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 1100302/1/4781/2014/1042 zo dňa 08. januára 2014, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti právoplatnému rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/131/2021 - 298 zo dňa 27. októbra 2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania sa právo na náhradu trov kasačného konania nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Bratislava (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január - december 2007, január - december 2008, január - december 2009 a január 2010, marec - december 2010. O výsledku daňovej kontroly za kontrolované zdaňovacie obdobie správca dane vyhotovil Protokol č. 9104405/5/1171705/2013/Sia zo dňa 22.03.2013 (ďalej len „protokol“). V rámci daňovej kontroly preveroval zdaniteľné obchody uskutočnené medzi žalobcom a dodávateľom PHOTOART, s.r.o., ktorých predmetom malo byť dodanie služieb - stavebných prác, na základe zmluvy o dielo, ktorej predmetom bola: i) Výstavba zateplenej haly multifunkčného dvojskladu, označené ako sklad B; ii) Dodávka a montáž vysokonosných regálov pre sklad klampiarskych dielov a klampiarskej dielne haly A1; iii) Dodávka a montáž oceľových nosníkov, oceľových stĺpov sendvičovej zateplenej strechy pre

polyfunkčnú halu A2 s prekrytím pôvodnej prístavby A1 ponad hrebeň strechy; iv) Výtah vysokozdvížný do skladu v hale A1, klampiarskej dielne a skladu.

2. Správca dane na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 9104405/5/4412617/2013/Sia zo dňa 02.10.2013 o určení rozdielu dane za zdaňovacie obdobie august 2010 podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“) vo výške 15.279,99 eur. Z rozhodnutia správca dane vyplýva, že žalobca mal porušiť zákon o DPH tým, že k dodaniu zdaniteľného obchodu po materiálnej stránke v obchodnom reťazci spoločností Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o. (subdodávateľa) › PHOTOART, s.r.o. › žalobca reálne nedošlo. Žalobca preto nepreukázal splnenie hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v dodaní služieb dodávateľom deklarovaným na faktúre, čím porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v znení neskorších predpisov (ďalej iba „zákon o DPH“), v dôsledku čoho mu správca dane odmietol nárok na odpočet DPH.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správca dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil a odôvodnil nasledovne:

- deklarovaný dodávateľ PHOTOART, s.r.o. dodal žalobcovi zdaniteľnú službu prostredníctvom dvoch subdodávateľov Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN, s.r.o., s ktorými mal uzavreté zhodne znejúce písomné zmluvy. Uvedení subdodávateľa síce deklarovanému dodávateľovi vykonanie služieb fakturovali, no na faktúrach nie je uvedené za vykonanie akých konkrétnych prác a dodanie akého konkrétneho tovaru boli vyhotovené. K faktúram neboli priložené žiadne dodacie listy, žiadne zápisy vykonaných prác, žiadne preberacie protokoly. Faktúry boli hradené v hotovosti. Obe subdodávateľské spoločnosti zároveň nepodali daňové priznanie, neodviedli daň a sú nekontaktné, nedisponovali personálnym a materiálным vybavením na realizáciu zdaniteľného obchodu,

- v súvisiacich obchodných transakciách s preverovaným zdaniteľným obchodom, vo vyhotovených faktúrach a ani v účtovníctve žalobcu nie sú uvedené skutočnosti, ktoré by potvrdzovali prepravu tovaru (stavebného materiálu) súvisiaceho s dodaním stavebných prác. K uvedeným skutočnostiam existujú len formálne doklady (faktúry a zmluvy),

- konateľ žalobcu nepredložil správci dane žiadne stavebné povolenie na výstavbu zateplenej haly multifunkčného dvojskladu, ale pri ústnom pojednávaní dňa 12.03.2013 (o ktorom bola spísaná zápisnica č. 91044/5/944181/2013/Sia) sa vyjadril, že zateplená hala multifunkčného dvojskladu je tá istá ako budova označená písmenom B s názvom sklad klampiarskych dielov, ktorá bola postavená v roku 2004, vrátane inžinierskych sietí, protipožiarnych a ďalších dverí, osvetlením, kúrením. Stavebníkom bola spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o. a táto spoločnosť ju má zapísanú na liste vlastníctva č. 4872. Spoločnosť AUTO ROTOS - ROZBORA s.r.o. (žalobca) predmetnú nehnuteľnosť nemá vo vlastníctve a nemal ju ani v nájme, a preto prijaté zdaniteľné plnenia nepoužil ani na účely svojej podnikateľskej činnosti. Žalobca správci dane nepredložil zmluvu o výpožičke (ktorej existenciou argumentoval v odvolaní proti prvostupňovému rozhodnutiu), ktorá by preukazovala právo žalobcu bezplatne užívať predmet zdaniteľného plnenia.

II.

Konanie na krajskom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu, ktorou sa domáhal jeho zrušenia a vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie. Správny súd vo veci rozhodol rozsudkom č. k. 6S/55/2014-119 zo dňa 6. júla 2016, ktorým správnej žalobe vyhovel podľa § 191 ods. 1 písm. d) a e) SSP.

5. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že žalovaný si vytvoril nesprávny záver o tom, že realnosť dodania zdaniteľného plnenia bola spochybnená zo zistenia, že dodávateľ a subdodávateľa žalobcu takéto dodanie nemohli uskutočniť, pričom uviedol, že samotná skutočnosť, že v prejednávanej veci nebolo plnenie poskytnuté žalobcovi skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľmi ešte nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet, na ktoré má žalobca nárok. V tejto súvislosti správny súd uviedol, že pokiaľ by sa v konaní preukázalo, že zdaniteľné obchody neprebehli vôbec, resp. že deklarované plnenia preukazne nezanechali žiadnu stopu svojej existencie, potom by bolo namieste konštatovať, že žalobca bol súčasťou skupiny vzájomne prepojených platiteľov dane, ktoré ako celok vytvorili umelú situáciu, ktorej jediným cieľom bolo vytvoriť podmienky potrebné na vrátenie DPH zaplatenej na vstupe. Vtedy by na takéto plnenia daňové orgány neprihliadali a žalobcovi by bolo možné odoprieť vrátenie príslušnej DPH na vstupe. Podvodné konanie mohlo nastať u tohto daňového subjektu, ktorý nevedel preukázať

vyrobenie resp. obstaranie dodaného tovaru, avšak v súdom preskúmanom konaní nebolo relevantným spôsobom spochybnené, že dodávky (zdaniteľné obchody) prebehli tak, ako sa uvádza na predmetných faktúrach.

6. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný kasačnú sťažnosť z dôvodu uvedeného v ustanovení § 440 ods. 1 písm. g) SSP, ktorou sa domáhal zmeny rozsudku správneho súdu tak, že žalobu zmieta alebo jeho zrušenia a vrátenia veci na ďalšie konanie. Kasačný súd vo veci rozhodol rozsudkom sp. zn. 5Sžfk/6/2017 zo dňa 29. apríla 2021, ktorým zrušil napadnutý rozsudok a vec vrátil správne súdu na ďalšie konanie v zmysle § 462 ods. 1 SSP. Dôvody rozsudku kasačného súdu je možné zhrnúť do nasledujúcich bodov:

- poukázal na predchádzajúcu rozhodovaciu činnosť kasačného súdu v obdobných veciach žalobcu (pričom rozdielom bolo len iné zdaňovacie obdobie) - rozsudku NS SR sp. zn. 1Sžf/35/2016, 1Sžf/41/2016, 1Sžf/47/2016, 1Sžf/57/2016, 1Sžf/59/2016, 1Sžfk/8/2016,
- napriek tomu, že žalobca 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. Daňový subjekt znáša dôkazné bremeno, preukázať reálne uskutočnenie deklarovaných obchodov a to aj s ohľadom na osobu deklarovaného dodávateľa,
- považoval za kľúčové zistenia správcu dane, spočívajúce v tom, že v rámci preverovania celého obchodného reťazca (t. j. žalobcov priamy dodávateľ, ako aj jeho subdodávateľa) bola spochybnená existencia tovaru a služieb na začiatku reťazca (u subdodávateľov Forest media a METROPOLITAIN), a teda tieto plnenia nemohli byť dodávané ďalej v dodávateľskom reťazci v roku 2010, tak ako deklaroval žalobca. Dôvodom je nekontaktnosť subdodávateľských subjektov, ktoré ani nepodali daňové priznania; nedostatočne opísaný predmet fakturácie na spornej faktúre vystavenej deklarovaným dodávateľom PHOTOART, s.r.o. žalobcovi; stavebné a užívacie povolenia, ktoré neboli vystavené na žalobcu ako na stavebníka, ale naopak na subjekt s označením AUTO ROTOS s.r.o. (ide o stavebné povolenia z rokov 2004 a 2008, resp. rozhodnutie o užívaní stavby z roku 2010),
- pokiaľ žalobca poukazoval na judikatúru súdneho dvora, tak táto nebola k prejednávanej veci relevantná. Súdny dvor EÚ na prvom mieste pri preukázaní splnenia vecných podmienok na vznik práva na odpočítanie DPH požaduje preukázanie vzniku daňovej povinnosti, pričom iba samotné predloženie dodávateľskej faktúry, je vzhľadom na skutočnosti zistené správcou dane u spoločnosti PHOTOART (priamy dodávateľ) a tiež u oboch spoločností Forest media alebo METROPOLITAIN a ich faktúr (subdodávateľa) nedostatočné na to, aby sama o sebe preukázala existenciu stavebných činností,
- žalobca, ktorého zaťažovalo dôkazné bremeno nedisponoval resp. nepredložil dôkazy, ktoré by boli spôsobilé odstrániť pochybnosť správcu dane o reálnom uskutočnení zdaniteľného plnenia, z ktorého si žalobca uplatňoval nárok na odpočet DPH. V prejednávanej veci bol na podklade šetrenia daňových orgánov spochybnený reálny základ zdaniteľného plnenia priamo medzi deklarovaným dodávateľom a sťažovateľom. V tomto štádiu konania nebolo preukázané splnenie podmienky podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z.

7. Správny súd súc viazaný právnym názorom vysloveným v rozsudku kasačného súdu správnu žalobu zamietol rozsudkom č. k. 2S/131/2021 - 298 zo dňa 27. októbra 2021 v zmysle § 190 SSP, ktorý odôvodnil poukazom (citáciou) na odôvodnenia predchádzajúceho rozhodnutia kasačného súdu 5Sžfk/6/2017 zo dňa 29. apríla 2021.

III.

Konanie na kasačnom súde

8. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd nesprávnym procesným postupom znemožnil účastníkovi konania, aby uskutočnil jemu patriace procesné práva v takej miere, že došlo k porušeniu práva na spravodlivý proces a rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 440 ods. 1 písm. g) a f) SSP.

9. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- predmet zdaniteľných obchodov existuje a daňovými orgánmi jeho existencia ani spochybňovaná nebola,
- sťažovateľ predložil k preukázaniu splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH čestné vyhlásenie konateľa subdodávateľských spoločností Forest media s.r.o. a METROPOLITAIN s.r.o., že faktúry vystavené od 01.01.2010 do 31.03.2010 boli ním riadne vystavené, práce, resp. tovar týmito

faktúrami deklarovaný boli riadne zrealizované, zdaniteľné plnenie v nich uvedené uskutočnené, daň bola priznaná a odvedená (obe notárom osvedčené). Sťažovateľ v tomto prípade nemal povinnosť (a ani možnosť) skúmať, či sa tieto prehlásenia zakladajú na skutočnostiach, nebol povinný skúmať, či si jeho obchodní partneri plnia svoje daňové povinnosti, tak ako nebol povinný skúmať osobu konateľa subdodávateľov, či nie je náhodou bezdomovcom. Sťažovateľ navyše predložil aj faktúry, doklad o prevzatí tovaru a doklad o preprave,

- daňové orgány v konaní nepreukázali, že zdaniteľné obchody vôbec neprebehli. Pokiaľ nepreukázali neexistenciu predmetných plnení, bolo z ich strany potrebné preukázať, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenia zakladajúce nárok na odpočet DPH je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca. V takom prípade dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, pričom poukázal na judikatúru SD EÚ (napríklad rozsudok SD EÚ vo veci C - 80/11 Mahagében a Dávid). Daňové orgány nepreukázali, že by bol sťažovateľ aktívnym účastníkom alebo spolupáchateľom daňového podvodu, alebo, že by pomáhal páchatelom podvodu. Konateľ sťažovateľa bol navyše oslobodený spod obžaloby za spáchanie údajného zločinu neodvedenia dane a poistného v súvislosti so zdaniteľnými obchodmi, nakoľko skutok nebol trestným činom,

- kasačný súd, správny súd a aj žalovaný aplikoval prekonanú doktrínu, ktorá je celkom zjavne v rozpore s právom EÚ tak ako ho interpretuje Súdny dvor EÚ, s poukazom na uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 - Vikingo,

- právne relevantnou pre posúdenie nároku žalobcu pre odpočet DPH zaplatenej na vstupe nie je v danom prípade ani skutočnosť, že nehnuteľnosť, na ktorej sa mali zdaniteľné obchody realizovať, nebola v danom čase vo vlastníctve žalobcu. Z obchodného registra vyplýva, že spoločnosti (žalobca a spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o.) sú personálne prepojené, podnikajú v tom istom sídle, a preto bol žalobca oprávnený nehnuteľnosť bezodplatne využívať a investície do tejto nehnuteľnosti so súhlasom vlastníka mohol použiť na účely svojej podnikateľskej činnosti (§ 49 ods. 2 zákona o DPH). Navyše zákon pri zmluve o výpožičke nevyžaduje písomnú formu, a teda žalobca nemusel preukazovať jej existenciu predložením takejto listiny,

- záverom svojej kasačnej sťažnosti požiadal, aby bola vec postúpená na rozhodnutie Veľkému senátu a Súdnemu dvoru EÚ z dôvodu ustálenia otázky zodpovednosti daňového subjektu za podvodné konanie zmluvného partnera (dodávateľa) pri zdaniteľnom plnení zakladajúcom nárok na odpočet DPH, v ktorého dodávateľskom reťazci sa daňový subjekt nachádzal a zároveň nevedel, nemal vedieť alebo nemohol vedieť, že plnenie zakladajúce nárok na odpočet dane je súčasťou daňového podvodu zo strany zmluvného partnera (dodávateľa) alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca

- sťažnostný bod v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP spočíva v tom, že správny súd neprerušil konanie a nepoložil Súdnemu dvoru EÚ prejudiciálnu otázku, hoci tak sťažovateľ v konaní navrhoval a ani o takomto návrhu sťažovateľa nerozhodol.

10. Pre vyššie uvedené dôvody sťažovateľ navrhol napadnutý rozsudok správneho súdu zmeniť tak, že zruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie podľa § 462 ods. 2 SSP.

11. Žalovaný vo svojom vyjadrení kasačnej sťažnosti zopakoval argumentáciu uvedenú už v preskúmanom rozhodnutí, uzavrel, že sťažovateľ nepreukázal dodanie deklarovaných služieb dodávateľom PHOTOART s.r.o., následkom čoho bolo odmietnutie nároku na odpočet DPH a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP.

12. Sťažovateľ svojimi ďalšími podaniami vo veci zo 17.03.2023 a 20.03.2023 vnášal do pozornosti kasačného súdu aktuálnu judikatúru súdneho dvora relevantnú pre posudzovanie zákonnosti odmietnutia nároku na odpočet DPH a to rozsudkami SD EÚ C-154/20 - Kemwater ProChemie, s.r.o. (prostredníctvom rozsudku Najvyššieho správneho súdu ČR sp. zn. 1 Afs 334/2017). Zároveň poukázal na smerovanie aktuálnej judikatúry kasačného súdu poukazom na jeho rozsudok sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 publikovaným aj v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022 ZNSS, ktorým sa prihlásil k aktuálnej judikatúre SD EÚ, konkrétne k záverom vyplývajúcim z uznesenia SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo. Zohľadnenie týchto záverov by malo podľa sťažovateľa vyústiť v konštatovanie splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, keďže pre samotné spochybnenie subdodávateľov a dodávateľov nie je možné daňovému subjektu odmietnuť nárok na odpočet DPH.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

13. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal vyššie uvedený rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona číslo 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „zákon o súdoch“).

14. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. júna 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

15. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná včas a oprávnenou osobou.

16. Kasačný súd následne preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu a v medziach kasačnej sťažnosti aj rozhodnutia správnych orgánov a vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

V.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty, 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.

VI.

Právne posúdenie veci kasačným súdom

17. Podstatou prejednávanej veci bolo, či bol sťažovateľovi zákonne odmietnutý odpočet DPH, ktorý si uplatnil z deklarovaných zdaniteľných obchodov - služieb od dodávateľa PHOTOART s.r.o. Daňové orgány odmietnutie odpočtu odôvodnili nepreukázaním splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH. Žalobcovi sa podľa odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia nepodarilo preukázať, že deklarované služby dodal dodávateľ (resp. jeho subdodávateľa) uvedený na faktúre a zároveň, že prijaté plnenie bolo sťažovateľom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

18. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

- materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

a) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa)

b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia)

c) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti

19. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a) dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH)

b) daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH)

c) daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH)

d) zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH)

20. Dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt, ktorý musí byť schopný preukázať ním tvrdené skutočnosti, teda že splnil podmienky a nárok na odpočet DPH mu skutočne vznikol. Dokazovanie, ktoré vykonáva správca dane následne slúži na verifikáciu skutočností a dokladov predložených daňovým subjektom. Správca dane sa však musí vyvarovať jednoduchých a nepodložených spochybnení pokiaľ ide o reálnosť uskutočnenia obchodných transakcií, ktoré viedli k vystaveniu daňovej faktúry. Správca dane musí dôvodne spochybníť tvrdenia a dôkazy predstreté daňovým subjektom za účelom odpočítania DPH. V opačnom prípade by bola narušená zásada daňovej neutrality a právnej istoty. (rozsudok SD EÚ vo veci SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C so sp. zn. C-430/19 zo 04.06.2020).

21. K problematike presúvania (tzv. prelievania) dôkazného bremena sa už v minulosti viackrát vyjadril aj Ústavný súd SR príkladmo v uznesení sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14.11.2018: „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 spochybnenie 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.“

22. V zmysle vyššie rozvedených právno-teoretických východísk hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH a s tým súvisiacej dôkaznej povinnosti je možné zhrnúť, že 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 preukazuje. 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. Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

23. Z rozhodnutí žalovaného, ako aj správcu dane vyplýva, že svoje rozhodnutia, ktorými odmietli právo sťažovateľa na odpočet DPH založili v stručnosti na nasledujúcich skutočnostiach (hlbšie konštatovaných v bode 3 tohto rozsudku):

- spochybnenie subdodávateľskej časti obchodného reťazca (nekontaktnosť, neodvedenie dane, absencia formálnych dokladov, absencia materiálnych a personálnych kapacít, atp.),
- absencia dôkazov potvrdzujúcich prepravu stavebného materiálu na miesto realizácie zdaniteľných služieb (stavebných prác),

- nepreukázanie použitia prijatých zdaniteľných plnení na účely svojej podnikateľskej činnosti.

24. Pokiaľ sťažovateľ namietal, že nie je možné rozširovať jeho dôkazné bremeno o skutočnosti nachádzajúce sa vo sfére dodávateľa (respektíve subdodávateľov), tak sa s ním kasačný súd stotožňuje. Skutočne v zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ (uznesenie SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo) nie je možné daňovému subjektu odmietnuť odpočet z dôvodu, že faktúry týkajúce sa zdaniteľných obchodov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar (alebo službu) nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar (alebo služba) bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby.

25. K tomuto judikatórnemu smerovaniu SD EÚ sa hlási aj kasačný súd napríklad rozsudkom sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 publikovaným aj v Zbierke stanovísk a rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pod č. 23/2022 ZNSS, na ktorý poukazoval aj sám sťažovateľ.

26. Vzhľadom na uvedené nie je možné uvažovať o spätnom prenose dôkazného bremena na sťažovateľa v rozsahu preukázania splnenia hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH spočívajúcej v tom, že deklarovanú službu dodal platiteľ dane. Spochybnenie splnenia tejto hmotnoprávnej podmienky bolo zo strany daňových orgánov založené len na skutočnostiach, ktoré v zmysle judikatúry Súdneho dvora EÚ ležia mimo dôkaznej sféry sťažovateľa. Keby bolo odmietnutie odpočtu DPH založené len na spochybnení dodávateľa (resp. jeho statusu platiteľa dane) tak by bolo možné (a zrejme aj nutné) stotožniť sa so sťažovateľom a vec predložiť na rozhodnutie veľkému senátu podľa § 22 ods. 1 písm. a) SSP, keďže rozsudok kasačného súdu v prejednávanej veci 5Sžfk/6/2017 zo dňa 29. apríla 2021, resp. právne posúdenie tejto otázky v ňom obsiahnuté nekorešponduje s aktuálnym smerovaním judikatórnej praxe kasačného súdu.

27. Podstatné je však pripomenúť, že spochybnenie deklarovaného dodávateľa nebolo jediným dôvodom odmietnutia odpočtu DPH (i keď nesporne bolo v prejednávanej veci ťažiskovou otázkou). Žalovaný odôvodnil svoje rozhodnutie aj nesplnením hmotnoprávnej podmienky odpočtu, že prijaté plnenie (stavebné práce) bolo príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho následnej ekonomickej činnosti. Splnenie tejto podmienky rozporoval tým, že sťažovateľ v konaní nepreukázal vlastnícky alebo iný právny (užívaci) vzťah k nehnuteľnosti, ktorej zhotovenie (resp. úprava) bola predmetom fakturovanej služby.

28. Sťažovateľ voči pochybnostiam správcu dane argumentoval len tým, že stavebníkom a vlastníkom predmetnej nehnuteľnosti je spoločnosť AUTO ROTOS s.r.o., ktorá je personálne prepojená s osobou sťažovateľa, pričom podnikajú v tom istom sídle, v dôsledku čoho bol sťažovateľ oprávnený nehnuteľnosť bezodplatne využívať a investície do tejto nehnuteľnosti so súhlasom vlastníka mohol použiť na účely svojej podnikateľskej činnosti. Ďalej polemizoval, že správca dane pri výkone daňovej kontroly mohol dospieť k záveru, že medzi sťažovateľom a vlastníkom predmetnej nehnuteľnosti AUTO ROTOS s.r.o. došlo k uzavretiu zmluvy o výpožičke (ktorá nemá obligatórne písomnú formu) tým, že s konkludentným súhlasom vlastníka túto nehnuteľnosť sťažovateľ užíval.

29. Kasačný súd v tejto otázke považuje pochybnosti daňových orgánov za dôvodne vznesené a to najmä s ohľadom na teoretické východiská presunu dôkazného bremena medzi daňovým subjektom a správcou dane uvedených v bodoch 20 až 22 tohto rozsudku. Sťažovateľ síce tvrdil, že bol oprávnený využívať nehnuteľnosť, ktorej sa deklarované stavebné práce týkali, a následne ich tak ďalej „zúročiť“ vo svojej ekonomickej činnosti, avšak tieto tvrdenia ničím nepodložil.

30. Kasačný súd si je vedomý, že vzhľadom na okolnosti prejednávaného prípadu nie je kategoricky vylúčené, že by medzi sťažovateľom a vlastníkom nehnuteľnosti - skladu mohla existovať zmluva o výpožičke, z ktorej by sťažovateľ odvodzoval svoje užívacie právo. Stále však platí, že daňový subjekt (sťažovateľ) je povinný uniesť svoje dôkazné bremeno v rozsahu preukázania takejto skutočnosti (v spojitosti s využitím prijatého zdaniteľného plnenia na svoju ďalšiu ekonomickú činnosť). Samotná hypotetická a ničím nepodložená úvaha o užívacom správe sťažovateľa však nie je dostatočným dôkazom o splnení tejto hmotnoprávnej podmienky odpočtu DPH. Následkom toho bol sťažovateľovi zákonne odmietnutý odpočet DPH z dôvodu neunesenia dôkazného bremena, že boli splnené hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH. Vzhľadom na uvedené je kasačná sťažnosť nedôvodná.

31. Sťažovateľ uplatnil aj sťažnostný bod uplatnený podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, ktorým namietal, že správny súd nepredložil Súdnemu dvoru EÚ navrhovanú prejudiciálnu otázku a ani o tomto návrhu nerozhodol. Tento sťažnostný bod kasačný súd považuje tiež za nedôvodný. Správny súd rozhodol samostatným výrokom o návrhu sťažovateľa tak, že ho zamietol. S odôvodnením tohto postupu sa

kasačný súd stotožňuje, keďže sa jedná o otázky, ktoré už súdnym dvorom judikované boli a to práve uznesením SD EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, z ktorého vyplývajúce právne závery kasačný súd už rozoberal v tomto rozsudku.

VII.

Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

32. Ako už kasačný súd vyhodnotil v stati tohto rozsudku týkajúcej sa právneho posúdenia veci je potrebné konštatovať, že kasačná sťažnosť je čiastočne dôvodná. Táto dôvodnosť však v kontexte ostatných skutočností nemala vplyv na zákonnosť preskúmaného rozhodnutia ako celku. Preto kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozsudku.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

Podľa § 168 SSP žalovanému prizná správny súd podľa pomeru jeho úspechu vo veci voči žalobcovi právo na náhradu dôvodne vynaložených trov konania iba, ak to možno spravodlivo požadovať. Orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

33. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že sťažovateľovi, ktorý v tomto konaní nemal úspech, ich náhradu nepriznal (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 167 ods. 1 SSP) a žalovanému náhradu trov konania nepriznal, lebo to nemožno spravodlivo požadovať (§ 467 ods. 1 SSP a analogicky podľa § 168 SSP).

34. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyselne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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