

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 3Sfk/6/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200068
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200068.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudkýň Mgr. Kristíny Babiakovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa), v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DROTÁR Autošport, s.r.o., so sídlom Levočská 11, 080 01 Prešov, IČO: 36 444 855, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom Floriánska 16, Košice, IČO: 45 006 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 5952/63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti postupu a rozhodnutia žalovaného č. 102415650/2018 z 30. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/2/2019-144 zo dňa 10. decembra 2020, 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 nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a.

O d ô v o d n e n i e

I. Pribeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobia február - december 2014. Správca dane z daňovej kontroly vypracoval Protokol č. 104269749/2016 zo dňa 10. novembra 2016 (ďalej aj „protokol“) žalobcovi. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 101624996/2018 zo dňa 21. augusta 2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým 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 aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 41.865,60 EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. Rozhodujúcou skutočnosťou pre vydanie prvostupňového rozhodnutia boli závery správcu dane o porušení § 49 ods. 1 a 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších právnych predpisov (ďalej len „zákon o DPH“). Správca dane

neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. konštatujúc, že obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako boli deklarované. Správca dane dospel k presvedčeniu, že (i) fakturované služby neboli dodané od BRASTRECH, s.r.o., (ii) išlo len o formálne vystavovanie faktúr, bez reálneho plnenia, a to s cieľom uplatnenia odpočtu DPH a optimalizácie vlastnej daňovej povinnosti.

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102415650/2018 zo dňa 30. novembra 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane žalovaný zastával názor, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

II.

Konanie pred správnym súdom

4. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal priznania odkladného účinku správnej žalobe, preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia, vrátenia veci žalovanému na ďalšie konanie a priznania práva na náhradu trov konania.

5. Žalovaný vo vyjadrení k správnej žalobe zotrval na argumentácii uvedenej v napadnutom rozhodnutí a navrhol, aby správny súd žalobu zamietol.

6. Žalobca v replike k vyjadreniu žalovaného uviedol, že dodanie služieb nebolo v konaní sporné a správca dane ich vykonanie potvrdil. Žalobca dodanie služieb potvrdil faktúrami a uskutočnenie obchodu potvrdila aj splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Zároveň poukázal na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach C-80/11 a C-142/11 (Mahagében Kft.) a uznesenie Ústavného súdu SR č. k. IV. ÚS 499/2011.

7. Správny súd rozsudkom č. k. 1S/2/2019-144 zo 10. decembra 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) ako nedôvodnú zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 168 a § 169 SSP tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal. Opakovaný návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žaloby správny súd zamietol.

8. Správny súd vo vzťahu k totožnosti námietok, uplatnených tak v odvolacom konaní, ako aj v súdnom konaní poukázal napr. na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky sp. zn. 4As/78/2012, v zmysle ktorého skopírovanie odvolacích námietok do žaloby bežne nepostačí pre naplnenie podmienky uvedenia žalobných bodov, ktoré majú právne-argumentačný význam aj v danej veci.

9. Vo vzťahu k námietke týkajúcej sa prenesenia dôkazného bremena správny súd poukázal na § 24 ods. 1 Daňového poriadku, v zmysle ktorého bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že si svoj nárok uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Právny názor uvedený v rozsudku Najvyššieho súdu SR sp. zn. 3Sžf/1/2011 považoval správny súd za prekonaný neskoršou rozhodovacou činnosťou Najvyššieho súdu SR a Ústavného súdu SR. Zároveň poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu SR sp. zn. 8Sžf/128/2014, sp. zn. 1Sžf/46/2016, sp. zn. 3Sžf/80/2013 a sp. zn. 3Sžf/104/2015. Ďalej správny súd konštatoval, že daňové orgány vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli osvedčené dôvody pre presun dôkazného bremena na správcu dane.

10. Správny súd mal za to, že odpočet DPH je výsostne viazaný na vzťah medzi dodávateľom a odberateľom. Ide o osobný charakter zdaniteľných plnení, pri ktorom stotožnenie osoby, ktorá uskutočnila zdaniteľné plnenie v prospech iného platiteľa musí zodpovedať skutočnému stavu, o čom musí byť predložený dôkaz (viď. napr. rozhodnutie Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/61/2016).

11. Z administratívneho spisu nemal správny súd za preukázané, že by žalobca preukázal dodanie služieb spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. Žalobca orgánom verejnej správy nepodal ani len vysvetlenie ohľadom tej skutočnosti, o aké dodané služby sa malo jednať. Sporné faktúry obsahovali iba všeobecné pomenovanie služieb ako príprava a servis súťažného vozidla, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie a zhotovenie reklamy. Žalobca však bližšie nevysvetlil a nešpecifikoval o aké konkrétne služby sa jednalo, tobôž nie, aby ich dodanie aj reálne preukázal. Podľa sporných faktúr boli žalobcovi v rovnaký deň dodané taktiež služby s totožným označením na rovnakú sumu, pričom nebolo zrejmé, v akých úkonoch jednotlivé služby spočívali. Skutočnosti, ktoré tvrdil žalobca a

zároveň, ktoré považoval za preukázané, ako je predmet jeho činnosti a zároveň aj to, že sa na pretekoch zúčastňoval a jeho vozidlo malo na sebe polep reklám pre jeho odberateľov, nepreukazujú dodanie služieb fakturovaných spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. Uvedený záver vyplýval prinajmenšom z tej skutočnosti, že ani samotný žalobca neuviedol v čom fakturované služby mali spočívať. Správny súd poukázal na dôkaz vyplývajúci z administratívneho spisu a to výsluch svedka Q. I., ktorý k spôsobu prenájmu vozidla uviedol, že vozidlo priviezol na každý závod, odovzdal ho technikom od pána T., ktorí sa starali o formálnu technickú prípravu vozidla k závodu a po ukončení závodu ho skontroloval a odviezol. Zároveň podotkol, že väčšinou sa na aute nič iné nerobilo. Z uvedenej výpovede teda nie je zrejmé, v čom mali poskytnuté služby od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. spočívať. Správny súd považoval za potrebné upriamiť pozornosť na tú skutočnosť, že zo zoznamu automobilových podujatí, ktoré predložil žalobca, je zrejmé, že tento sa v roku 2014 zúčastnil 27 závodov, pričom na 10 podujatiach mal žalobca motorové vozidlo prenajaté od pána Q. I. a na 18 závodoch od pána O. S..

12. Na základe uvedeného nebolo správne súdu zrejmé, o aký nájom súťažného vozidla, ktorý bol fakturovaný spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o., sa jednalo, keďže samotný žalobca mal uzatvorené nájomné zmluvy s vlastníkmi vozidiel, a teda tieto vozidlá mu neboli zabezpečované prostredníctvom dodávateľa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. S poukazom na uvedené nezrovnalosti vo výpovediach žalobcu v korelácii s vykonanými dôkazmi správny súd dospel k totožným zisteniam ako finančné orgány, ktoré nemali za preukázané dodanie fakturovaných služieb od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. Čo sa týka žalobcom predložených faktúr, k týmto správny súd uviedol, že faktúra je listinným dokladom, ktorý preukazuje, že došlo k nejakej skutočnosti vo vzťahu k DPH, avšak uvedený listinný materiál nie je zárukou, že skutočne došlo aj ku skutočnostiam v nej deklaroványm. Podľa správneho súdu žalobca nepredložil také relevantné dôkazy, ktoré by preukazovali materiálnu podstatu veci, t. j. reálne dodanie služieb tak, ako boli deklarované v predložených listinných dôkazoch. Čo sa týka žalobcom preukázaných skutočností a to, že sa zúčastnil na pretekoch dňa 26. apríla 2014 na PAV Ostrá Lúka a dňa 27. apríla 2014 na PAV Rechberg/Rakúsko, uvedené nepreukazuje dodanie služieb od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. deklarováných na sporných faktúrach, ale iba to, že žalobca sa skutočne na týchto podujatiach zúčastnil. Zákon však žalobcovi ako daňovému subjektu ukladá povinnosť aj preukázať dodanie služieb, ktoré mu boli fakturované.

13. V administratívnom spise absentoval zoznam konkrétne špecifikovaných služieb, ktoré dodávateľ BRASTRECH, s.r.o. poskytol žalobcovi, s vysvetlením o aké služby sa jedná a vo vykonaní akých úkonov tieto služby spočívali, a to aj napriek výzve správcu dane na odstránenie uvedenej nezrovnalosti. Vzhľadom na uvedené nebolo možné ani len preskúmať reálnosť dodania uvedených služieb, keďže tieto neboli konkretizované. Správny súd konštatoval, že z administratívneho spisu nevyplýva, že by žalobca navrhoval ďalšie dôkazy na preukázanie zdaniteľných obchodov, tieto neuvádzal ani v žalobe, preto je nevyhnutné vychádzať zo zistení nachádzajúcich sa v administratívnom spise. Nakoľko všeobecná formulácia o poskytnutých službách bez akéhokoľvek dôkazu o ich poskytnutí nenapĺňa podmienku preukázania dodania služieb a s tým spojené naplnenie zákonných podmienok ustanovených v § 49 ods. 1, ods. 2 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, správny súd považoval napadnuté rozhodnutie za správne.

14. Vo vzťahu k rozhodnutiu Súdneho dvora EÚ vo veci C-142/11 Mahagében Kft. správny súd poukázal na to, že doktrínu zneužitia práva možno aplikovať v súdnom konaní len vtedy, ak je preukázané, že zdaniteľné obchody prebehli a ich materiálne výsledky reálne existujú. V danom prípade však nie je preukázané, že služby uvedené na sporných faktúrach boli reálne dodané. Z uvedeného vyplýva, že predmetné rozhodnutie na posudzovaný prípad nedopadá. Žalovaný a ani prvostupňový správny orgán v konaní nesubsumovali konanie žalobcu pod daňový podvod. V tejto súvislosti správny súd poukázal na rozsudky Súdneho dvora C-487/01, C-7/2, C-255/02, C-409/04 a C-499/10 a rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2010. Rovnako poukázal na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 6Sžfk/46/2019, ktorý sa týkal rovnakých účastníkov konania, hoc posúdenia právnej otázky dane z príjmu. Uvedené rozhodnutie vychádzalo z rovnakého skutkového a právneho základu.

III.

Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

15. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd v konaní a pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu (§ 440 ods. 1 písm. h) SSP). Sťažnostným návrhom sa sťažovateľ domáhal, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti v rámci vymedzených sťažnostných dôvodov uviedol najmä tieto sťažnostné body:

- nestotožnil sa so záverom správneho súdu, že nepreukázal reálnosť služieb, ktoré mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. Podľa sťažovateľa z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že sa špecializuje na vykonávanie reklamy prostredníctvom automobilového športu, pričom podstatou tejto činnosti je naplniť požiadavky obchodných partnerov, a to zabezpečiť, aby na súťažnom vozidle mali umiestnenú svoju reklamu v požadovanej grafike, veľkosti a texte, následne, aby táto reklama bola v printových médiách, televízii, billboardoch a na internetových stránkach. Túto skutočnosť sťažovateľ preukázal aj predloženou fotodokumentáciou. Ďalej z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že sa v roku 2014 zúčastnil na viac ako tridsiatich podujatiach. V konaní preukázal, že bez vykonania fakturovaných uvedených činností nie je účasť na pretekoch možná, tzn. ak sa sťažovateľ chcel zúčastniť pretekov, tieto služby museli byť vykonané;

- podľa sťažovateľa je nepochybné, že k uskutočneniu služieb došlo, a preto, ak ich reálnosť správca dane spochybnil, bol povinný uvedenú skutočnosť i preukázať, k čomu však nedošlo. Z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že tieto služby nadobudol od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o.;

- považujúc napadnutý rozsudok za vecne a právne nesprávny správny súd vytkol, že na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam. V tejto súvislosti sťažovateľ uviedol, že v roku 2014 mal prenajaté vozidlá ŠKODA Fabia WRC a ŠKODA Octavia WRC. Škoda Fabia WRC bola prenajatá od p. O. S., a to na základe Zmluvy o nájme dopravného prostriedku zo dňa 11.03.2014. V súlade s touto zmluvou bolo uvedené vozidlo dňa 11.03.2014 odovzdané sťažovateľovi na celú sezónu 2014 (čl. III., 3.1 zmluvy) a bolo vrátené v decembri 2014. Keďže nemal kapacitu na údržbu, opravy, prípravu, testovanie a na ďalšie veci súvisiace s prípravou na jednotlivé preteky, tak toto vozidlo zveril firme BRASTRECH, s.r.o., ktorá mala všetky vyššie uvedené služby zabezpečiť. Uvedené sa aj uskutočnilo a BRASTRECH, s.r.o. pravidelne za svoje služby vystavoval faktúry. To, že na niektorých faktúrach bolo v predmete fakturácie napísané prenájom vozidla Škoda Fabia WRC bola len formálna chyba, myslelo sa pod tým dovoz, odvoz a servis vozidla priamo na jednotlivé športové podujatie;

- následne sťažovateľ rozporoval, že by výpovede p. T. boli nepresné. Mal za to, že boli dostatočne určité a zrejme. Zdôrazňoval prirodzenú nemožnosť, vzhľadom na odstup času a množstvo absolvovaných pretekov, kedy tieto neboli zakaždým absolvované na rovnakom súťažnom vozidle, aby si p. T. pamätal úplne všetko do najmenších podrobností;

- k prenájomu Škody Octavie WRC od p. Q. I. sťažovateľ uviedol, že toto vozidlo bolo prenajaté pre iného, ďalšieho jazdca tímu Drotár Autošport, a to pre P. O., ktorý na ňom absolvoval celú sezónu PAV 2014. Vozidlo mu na každý pretek doviezol a odviezol p. I.. Toto vozidlo nepripravoval na súťaže BRASTRECH, s.r.o. a z uvedeného dôvodu ani nevystavoval žiadne faktúry za služby na tomto vozidle. BRASTRECH, s.r.o. fakturoval len služby na vozidle p. S. (Škoda Fabia WRC). Uvedené jednoznačne vyplýva z účtovníctva, ktoré mal správca dane k dispozícii. Vyššie uvedené skutočnosti vyvracajú závery správneho súdu v bode 41. rozsudku, keďže je zrejme, že správca dane nesprávne vyhodnotil skutočnosti s prenájomom súťažných vozidiel (hoci podľa nájomných zmlúv a fakturácii od firmy BRASTRECH, s.r.o. tak mohol a mal urobiť). Taktiež v tejto súvislosti je vyvrátený záver správneho súdu v bode 46. rozsudku. Je zrejme, že správca dane počas konania selektívne vychádzal iba z dôkazov, ktoré mohli prípadne vyvolať určité pochybnosti o zdaniteľnom obchode, no na dôkazy, ktoré tieto pochybnosti vyvracali, resp. potvrdzovali sťažovateľom tvrdené skutočnosti (napr. splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. p. P. Č. potvrdila uskutočnenie zdaniteľných obchodov) správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. S uvedeným nesprávnym a nezákonným postupom sa stotožnil i správny súd.

17. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol.

IV.

Posúdenie kasačného súdu

18. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP) po tom, čo zistil, že kasačná sťažnosť bola podaná riadne a včas (§ 443 SSP a § 444 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), má predpísané náležitosti (§ 445 ods. 1 SSP a § 57 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok z dôvodov a v rozsahu uvedenom v podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP, § 441 SSP a § 453 SSP) a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je nedôvodná.

19. Podľa § 464 ods. 1 SSP, ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

20. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa, s obdobnými námietkami, sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 1Sžfk/79/2021 zo dňa 30. marca 2023 (zdaňovacie obdobie september 2014) a 4Sfk/38/2021 zo dňa 28. februára 2023 (zdaňovacie obdobie august 2014). V predmetných konaniach, ktoré sa týkali tej istej daňovej kontroly len iných zdaňovacích období za rovnakého skutkového základu vychádzajúce z rovnakých zistení správcu dane, považoval kasačný súd argumentáciu sťažovateľa za nedôvodnú a kasačné sťažnosti sťažovateľa zamietol.

21. Zohľadniac uvedené skutočnosti kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP poukazuje na odôvodnenie skôr vydaného rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 1Sžfk/79/2021 zo dňa 30. marca 2023, v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov (týkajúcej sa zdaňovacieho obdobia september 2014, v ktorej kasačný súd rozhodoval o totožnej kasačnej sťažnosti proti rozsudku správneho súdu). S týmto rozsudkom sa konajúci kasačný súd podľa § 464 ods. 1 SSP v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza:

„18. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor predovšetkým k otázke splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty sťažovateľom a k otázke unesenia dôkazného bremena, resp. jeho rozloženia medzi sťažovateľa a správcu dane, ako i to, či skutkový stav v rozsahu zistenom správcom dane umožnil spoľahlivo vyvodiť vyššie popísané závery spojené s uložením daňovej povinnosti.

Splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane

19. Nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi - osobe registrovanej pre daň z pridanej hodnoty) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej implementácie v právnom poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté.

20. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane (sťažovateľ) si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

- dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
- daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),

- 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),
- zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH), čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

21. V prejednávanej veci bola správcom dane pri dodávateľovi BRASTRECH s.r.o. spochybená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia. Toto spochybenie vo vzťahu k prenájomu osobných automobilov spočívalo v tom, že tieto sťažovateľovi neprenajímala spoločnosť BRASTRECH, s.r.o. ale tieto boli prenajaté od českého dodávateľa Karel Trněný - SINKOV, a taktiež ani vo vzťahu k ostatným službám nebol preukázaný ich obsah a rozsah.

22. Správca dane oboznámil sťažovateľa so skutočnosťami zistenými pri daňovej kontrole dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia február - december 2014 (č.l. administratívneho spisu), konkrétne s jeho pochybnosťami. Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil.

23. Kasačný súd preto konštatuje, že sťažovateľ pochybnosti správcu dane ohľadom dodania služieb spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. nevyvrátil a preto si nesplnil svoju dôkaznú povinnosť, čoho dôsledkom bol záver správcu dane a žalovaného o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

24. Práve z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom nebolo zo strany správcu dane potrebné preukazovať existenciu daňového podvodu, čo taktiež sťažovateľ namieta. Preto aj táto sťažnostná námietka nie je relevantná.

Dokazovanie v daňovom konaní a dôkazné bremeno

25. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú príslušné správne orgány povinné postupovať. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp.zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „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 spochybni 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 návrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

26. V posudzovanej veci bolo aj s poukazom na vyššie popísané aspekty a mechanizmus prenosu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom na sťažovateľovi, aby relevantným

spôsobom (nielen formálnymi dokladmi) preukázal dôvodnosť ním uplatneného nároku na odpočítanie dane v príslušnom zdaňovacom období, t.j., že došlo k reálnemu dodaniu služieb, ktorú dodávku deklaroval predložením faktúr od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Bolo tak primárne na sťažovateľovi, aby preukázal, že došlo k reálnemu uskutočneniu zdaniteľných plnení, ktorých preukázanie vyžaduje § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

27. Správca dane preveroval reálnosť dodávok priamo u dodávateľa BRASTRECH s.r.o. a zistil, že uvedená spoločnosť v rozhodnom čase nedisponovala potrebnými personálnymi ani materiálnymi prostriedkami, ktoré by umožňovali realizovať sťažovateľom deklarovanú dodávku služieb. Správca dane vykonal dokazovanie nielen vo vzťahu k tomuto priamemu dodávateľovi sťažovateľa, ale preveroval celý reťazec spoločností, ktoré sa mali na dodávkach plnení podieľať. Vo vzťahu k zisteniam viažucim sa k jednotlivým spoločnostiam neboli preukázané žiadne také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení. Ich činnosti sa v zásade obmedzovali len na vystavenie a úhrady faktúr, t.j. nešlo o vykonávanie podnikateľskej/ekonomickej činnosti, sporej s reálnou výmenou plnení, ktorá je predpokladom vzniku daňovej povinnosti a naň nadväzujúceho vzniku nároku na odpočítanie dane. Uvedené skutočnosti (týkajúce sa vzťahu dodávateľa sťažovateľa BRASTRECH s.r.o. a jeho ďalších subdodávateľov) netvorili súčasť dôkazného bremena sťažovateľa, resp. neboli pripísané na jeho ťarchu a preto správcom dane ani nebolo vyžadované, aby sťažovateľ v tomto smere produkoval dôkazy.

28. Zo zistení správcu dane taktiež vyplýva, že sťažovateľ si faktúrami vystavenými spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. uplatnil právo na odpočítanie dane aj za také dodávky plnení, ktoré mali byť realizované prostredníctvom českého dodávateľa Karel Trněný - SINKOV - prenájom súťažných vozidiel. Uvedené zistenia pritom iba podporujú závery daňových orgánov o tom, že išlo o fakturáciu dodávok bez reálneho plnenia, a teda neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

29. V danom prípade sťažovateľ tvrdil, že fakturované plnenia mu boli poskytnuté práve ním deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s.r.o. a preto v súlade s § 24 Daňového poriadku sťažovateľ zaťažovalo dôkazné bremeno ohľadne preukázania skutočností viažucich sa k jeho priamemu dodávateľovi, ktorým bola spoločnosť BRASTRECH s.r.o. Sťažovateľ mal, pokiaľ ide o jeho dôkazné bremeno, dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť sťažovateľa spočívala v samotnom uplatnení práva na odpočítanie dane (prostredníctvom daňového priznania) a následne povinnosť sťažovateľa dokázať svoje tvrdenie vyjadruje jeho dôkazné bremeno. Úlohou správcu dane bolo tvrdené skutočnosti verifikovať a prípadne relevantne spochybníť. Správcom dane bolo spochybnené, že predmet plnenia deklarovaný faktúrami od dodávateľa BRASTRECH s.r.o. bol sťažovateľovi dodávateľom dodaný.

30. Ani kasačný súd nemohol konštatovať, že sťažovateľ svoje dôkazné bremeno uniesol, keď po relevantnom spochybnení ním predložených dokladov správcom dane neprodukoval žiadne dôkazy, ktoré by pochybnosti správcu dane vyvrátili. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.“

V.
Záver

22. Kasačný súd, poukazujúc na vyššie uvedené konštatuje, že správny súd sa v odôvodnení svojho rozhodnutia vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami, svoje závery formuloval zrozumiteľne a presvedčivo, pričom sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu. Dospel preto k záveru, že kasačnú sťažnosť je potrebné podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietnuť.

23. O náhrade trov kasačného konania kasačný súd rozhodol tak, že sťažovateľovi ich náhradu podľa § 167 v spojení s § 467 ods. 1 SSP nepriznal a žalovanému ich náhrada zo zákona nevyplýva.

24. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.