

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 4Sžfk/52/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200072
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: Mgr. Kristína Babiaková
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200072.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu Mgr. Kristíny Babiakovej (sudkyňa spravodajkyňa) a zo sudkýň JUDr. Kataríny Benczovej a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD., v právnej veci žalobcu: 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 rozhodnutia žalovaného č. 102417015/2018 z 30. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/6/2019-123 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 nepriznáva.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh 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. Daňová kontrola bola ukončená doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 104269749/2016 zo dňa 10. novembra 2016 (ďalej aj „protokol“) žalobcovi.
2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 101625405/2018 z 21. augusta 2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) žalobcovi vyrubil rozdiel na dani z pridanej hodnoty v sume 45.000,- € za zdaňovacie obdobie júl 2014.
3. 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 o DPH. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., so sídlom Volgogradská 13, 080 01 Prešov, IČO: 46 008 594, DIČ: 2023203314 (ďalej aj „BRASTRECH

s.r.o.“) za dodanie služieb (prenájom a príprava, príprava a servis, zhotovenie a umiestnenie reklamy, zabezpečenie servisného parkoviska, rádiové a bezpečnostné zabezpečenie) 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., ani jeho subdodávateľom spoločnosťou AIRSTREAM, s.r.o., (ii) išlo len o formálne vystavovanie faktúr, bez reálneho plnenia, a to s cieľom získania daňovej výhody a (iii) v roku 2014 si autá a s tým súvisiace služby na preteky spoločnosť prenajímala od pán Karla Trneného Sinkov a od S. P. z Českej republiky a nie od deklarovaného dodávateľa.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102417015/2018 z 30. novembra 2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Stotožňujúc sa 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

5. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Prešove (ďalej len „správny súd“), ktorou sa domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného a vrátenia veci na ďalšie konanie. Žalobca zastával názor, že z vykonaného dokazovania vyplynulo, že sa špecializuje na vykonávanie reklamy prostredníctvom automobilového športu, preto musel naplniť požiadavky obchodných partnerov a zabezpečiť umiestnenie reklamy na súťažnom vozidle. V roku 2014 sa žalobca zúčastnil 30 podujatí a fotodokumentáciou preukázal, že na súťažnom vozidle boli umiestnené reklamy. V rozhodnom období mal len jedného zamestnanca, preto si všetky ďalšie služby objednával od svojich dodávateľov. Jeho dodávateľom bola spoločnosť BRASTRECH s.r.o. Uskutočnenie zdaniteľných obchodov potvrdila aj splnomocnená zástupkyňa predmetnej spoločnosti pani T. Č.. Dodávateľská spoločnosť všetky faktúry za dodané služby a tovary mala riadne zaevidované vo svojom účtovníctve a daňovú povinnosť riadne priznala. Napriek tomu žalovaný a prvostupňová orgán neuznali uplatnené právo na odpočet zo strany žalobcu. Predloženými dôkazmi podľa žalobcu podľa svojho názoru uniesol svoje dôkazné bremeno a dôkazné bremeno opaku prešlo na správcu dane. Jedinou pochybnosťou správcu dane bola podľa názoru žalobcu nekontaktnosť jeho dodávateľa, resp. subdodávateľov, s ktorými nebol v žiadnom právnom vzťahu. Žalobca bol podľa svojho názoru v daňovom konaní neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom, a to vo vzťahu k skutočnostiam medzi jeho dodávateľom a subdodávateľmi.

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

7. Správny súd rozsudkom č. k. 1S/6/2019-123 zo 10. decembra 2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol. Správny súd v súlade s § 140 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) odkázal na svoj rozsudok vo veci sp. zn. 1S/2/2019, a to vzhľadom na totožné výsledky kontroly u žalobcu a totožné žalobné dôvody. S predmetným rozhodnutím sa v plnej miere stotožnil. Rozdiel spočíval len v inom zdaňovacom období.

8. V rozsudku sp. zn. 1S/2/2019 zo dňa 10. decembra 2020 správny súd uviedol, že na žalobcovi bolo dôkazné bremeno, aby v rámci daňového konania preukázal, že si nárok na odpočítanie dane uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Úlohou správcu dane je až následne verifikovať tvrdenia a dôkazy predložené žalobcom. S ohľadom na § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) bolo úlohou žalobcu preukázať, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu a táto služba bola žalobcom použitá na účely jeho podnikania. Na podporu svojho názoru správny súd poukázal na rozhodnutia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/12/2014 zo dňa 18. júna 2015, sp. zn. 1Sžf/46/2016 zo dňa 27. júna 2017, sp. zn. 3Sžf/80/2013 zo dňa 14. januára 2014 a sp. zn. 3Sžf/104/2015 zo dňa 23. novembra 2016, publikovaný v Zbierke stanovísk Najvyššieho súdu a rozhodnutí súdov Slovenskej republiky pod R 29/2017.

9. 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).

10. 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 P. S., ktorý k spôsobu prenájmu vozidla uviedol, že vozidlo priviezol na každý závod, odovzdal ho technikom od pána J., 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 P. S. a na 18 závodoch od pána W. O..

11. 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 deklarovaným. 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. deklarovaných 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.

12. 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.

13. 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

14. 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.

- 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. W. O., 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. J. 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. J. pamätal úplne všetko do najmenších podrobností;

- k prenájmu Škody Octavie WRC od p. P. S. sťažovateľ uviedol, že toto vozidlo bolo prenajaté pre iného, ďalšieho jazdca tímu Drotár Autošport, a to pre T. W., ktorý na ňom absolvoval celú sezónu PAV 2014. Vozidlo mu na každý pretek doviezol a odviezol p. S.. 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. O. (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 súd v bode 46. rozsudku. Je zrejmé, 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. T. 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.

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

IV.

Posúdenie kasačného súdu

16. 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.

17. 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.

18. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom boli už v minulosti skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Kasačný súd sa opakovane zaoberal v tomto smere obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky 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.

19. 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:

„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 prenájaté 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 hmotnoprávnych 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 hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

24. Práve z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom nebolo zo strany správcu dane potrebné preukázať 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 spochybní vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo navrhnutím ďalších dôkazov vyvráti spochybenie jeho pôvodných dôkazov správcom dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcom dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

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 deklarovанú 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, spojenej 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 deklarovанým dodávateľom BRASTRECH s.r.o. a preto v súlade s § 24 Daňového poriadku sťažovateľa 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 deklarovанý 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.“

20. Kasačný súd sa oboznámil s administratívnym spisom, súdnym spisom, kasačnou sťažnosťou sťažovateľa a ďalšími vyjadreniami účastníkov kasačného konania, pričom nezistil žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal odchýliť od už uvedených názorov kasačného súdu vyjadrených vo veci sp. zn. 1Sžfk/79/2021 zo dňa 30. marca 2023. S odôvodnením tohto rozsudku sa kasačný súd stotožňuje a naň aj v súlade s § 464 ods. 1 SSP odkazuje.

V.

Záver

21. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti kasačný súd uzatvára, že nezistil dôvodnosť kasačných námietok sťažovateľa. Rozsudok správneho súdu považuje za v postačujúcej miere odôvodnený, vychádzajúci zo správneho právneho posúdenia veci a súladný s ustálenou rozhodovacou činnosťou kasačného súdu. Preto kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

22. O náhrade trov kasačného konania rozhodol kasačný súd tak, že ju žiadnemu z účastníkov nepriznal, keďže sťažovateľ nemal úspech v kasačnom konaní a u procesne úspešného žalovaného nezistil výnimočné dôvody, pre ktoré by mohol spravodlivo požadovať náhradu trov konania (§ 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 SSP).

23. 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.

