

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sfk/38/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200087
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr.,PhD.,LL.M Monika Valašiková
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200087.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Moniky Valašikovej, PhD. a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. a prof. JUDr. PhD. Petra Potáscha, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DROTÁR Autošport, s.r.o., IČO: 36 444 855, so sídlom Levočská 11, 080 01 Prešov, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát, so sídlom Floriánska 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie rozhodnutia žalovaného č. 102417542/2018 zo dňa 30.11.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/20/2019-119 zo dňa 10. decembra 2020, takto

r o z h o d o l :

Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

Účastníkom konania sa 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.

Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom Krajský súd v Prešove postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102417542/2018 zo dňa 30.11.2018, ktorým potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov pod č. 101625596/2018 zo dňa 21.08.2018. Prvostupňovým rozhodnutím správcu dane bol podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona o správe daní (Daňový poriadok), a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyrubený rozdiel dane daňovému subjektu - žalobcovi v sume 55.300 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014.

2. V odôvodnení svojho rozhodnutia krajský súd poukázal na ustanovenie § 140 SSP. s tým, že ako príslušný správny súd už prejednal v konaní pod sp. zn. 1S/2/2019 totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorej bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl 2014, pričom sa vychádzalo z výkonu daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná

u žalobcu za zdaňovacie obdobie február - december 2014, z ktorej bol vyhotovený identický protokol o daňovej kontrole pod č. 104269749/2016 zo dňa 10.11.2014. Z dôvodu, že ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom boli výsledky kontroly totožné s výsledkami kontroly vykonávané u žalobcu za zdaňovacie obdobie august 2014, správny súd vychádzal z dôvodov uvádzaných v predchádzajúcom rozsudku.

3. Krajský súd v Prešove s poukazom na príslušnú judikatúru v rozsudku č.k. 1S/2/2019-144 zo dňa 10.12.2020 konštatoval, že žalobca orgánom verejnej správy ani len nepodal vysvetlenie ohľadom tej skutočnosti o aké dodané služby sa jednalo, teda žalobca ich nešpecifikoval. Sporné faktúry obsahovali iba všeobecné pomenovanie služieb ako príprava a servis súťažného vozidla, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie a zhotovenie reklamy. Žalobca však bližšie nevysvetlil - 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 z administratívneho spisu správneho súdu, rovnako ako orgánom verejnej moci, 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 I. U., ktorý k spôsobu prenájmu vozidla uviedol, že vozidlo priviezol na každý závod, odovzdal ho technikom od pána O., 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 ako je z administratívneho spisu zrejmé na 10 podujatiach mal žalobca motorové vozidlo prenajaté od p. I. U. a na 18 závodoch od p. H. Y..

4. Na základe uvedeného nebolo správneho 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 vlastníkami vozidiel, a teda tieto vozidla mu neboli zabezpečované prostredníctvom dodávateľa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. S poukazom na uvedené nezrovnalosti vo výpovediach žalobcu v korelácii s vykonanými dôkazmi, nachádzajúcimi sa v administratívnom spise, správny súd dospel k totožným zisteniam ako správca dane a žalovaný, keď títo nemali za preukázané dodanie fakturovaných služieb od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. Čo sa týka žalobcom predložených faktúr, k týmto správny súd uvádzal, 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 k skutočnostiam v nej deklarovaným. Podpornými dôkazmi, ktorými sa dá preveriť, či skutočne došlo k zdaniateľnému obchodu sú ďalšie doklady, napr. zmluvy, fotodokumentácia, svedecké výpovede zamestnancov, ktorí služby poskytli, resp. tých, ktorí sa zúčastnili pri poskytovaní služieb a podobne. (obdobne rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/11/2016 zo dňa 25. januára 2018) 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 26.4.2014 na PAV Ostrá Lúka a dňa 27.04.2014 na PAV Rechberg/ Rakúsko, uvedené nepreukazuje dodanie služieb od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. deklarovaných na sporných faktúrach 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.

5. V administratívnom spise absentoval zoznam konkrétne špecifikovaných služieb, ktoré dodávateľ BRASTRECH s.r.o. žalobcovi poskytol s vysvetlením o aké služby sa jedná a vo vykonaní akých úkonov tieto služby spočívali, a to aj napriek výzve správcu dane na odstránenie vedenej 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 a všeobecnú správnu žalobu žalobcu ako nedôvodnú zamietol.

6. Najvyšší súd SR ako kasačný súd v rozsudku sp. zn. 6Sžfk46/2019 zo dňa 10. septembra 2020 potvrdil rozhodnutie správneho súdu vo veci žalobcu Brastrech, s.r.o. (subdodávateľa žalobcu). V predmetnej veci sa síce jednalo o posúdenie právnej otázky dane z príjmu, avšak jedná sa o identické zdaňovacie obdobie roka 2014. Aj podľa cit. rozsudku NS SR žalobca BRASTRECH, s.r.o. nepreukázal vynaloženie výdavkov za dodanie tovarov a služieb spoločnosťami MPV Consult, s.r.o., FAX & COPY PLUS spol. s.r.o., AIRSTREAM, s.r.o., VAKPO, s.r.o., AMEKO, s.r.o., PreShov H+R, s.r.o., v súlade s ust. § 2 písm. i/ a za použitia § 21 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z., a preto nemohli byť tieto výdavky uznané za oprávnené náklady (výdavky). Nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov viaže zákon na splnenie podmienky, že musí ísť o výdavok na dosiahnutie, zabezpečenie a udržanie príjmov preukázateľne vynaložený daňovníkom. zaúčtovaný v účtovníctve daňovníka a zároveň musí ísť o výdavok dostatočne preukázaný. Iba bezpodmienečné splnenie týchto podmienok zakladá nárok daňovníka na uznanie uplatnených výdavkov. Ak daňovník kumulatívne tieto zákonné podmienky nesplní (čo v danom prípade splnené zo strany žalobcu nebolo), je správca dane a žalovaný oprávnený tieto daňové výdavky neuzať. Aj podľa názoru kasačného súdu, daňový subjekt v danom prípade neunesol dôkazné bremeno a nepreukázal, že ním uplatnený náklad bol skutočne vynaložený na dosiahnutie jeho zdaniteľných príjmov. Uvedené rozhodnutie najvyššieho súdu v skoršej veci má právny význam aj v posudzovanom prípade, pretože vychádza z rovnakého skutkového a právneho základu.

II.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie

7. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, ktorou žiadal, aby kasačný súd rozsudok krajského súdu zmenil tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného zruší a vec mu vráti na ďalšie konanie. Podľa názoru sťažovateľa správny súd vec nesprávne právne posúdil, čoho následkom je vydanie nezákonného rozhodnutia, čím bol naplnený dôvod kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a zároveň dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. h) SSP. Sťažovateľ uviedol, že z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že žalobca 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 textu, následne, aby túto 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 žalobca sa v roku 2014 zúčastnil na viac ako tridsiatich podujatiach (zoznam podujatí a fotodokumentácia v daňovom spise). V konaní preukázal, že bez vykonania fakturovaných uvedených činností nie je účasť na pretekoch možná, t.j. povedané inými slovami, ak sa žalobca chcel zúčastniť pretekov, tieto služby museli byť vykonané. Preto nie je možné stotožniť sa so záverom súdu prvej inštancie, že nepreukázal realnosť dodaných služieb.

8. Podľa sťažovateľa je nepochybné, že k uskutočneniu týchto služieb došlo, a preto ak ich realnosť správca dane spochybnil, bol povinný uvedenú skutočnosť i preukázať, k čomu však v danom prípade nedošlo. Z administratívneho spisu jednoznačne vyplynulo, že tieto služby nadobudol od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Správny súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam. Spoločnosť sťažovateľa mala v roku 2014 prenajaté vozidlá I. P. T. a I. Q. T.. I. P. T. bola prenajatá od p. H. Y. 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 žalobcovi 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 (rally a PAV - preteky automobilov do vrchu), tak toto vozidlo zveril firme BRASTRECH, s.r.o., ktorá mala všetky vyššie uvedené služby zabezpečiť. Uvedené sa aj uskutočnilo, a spoločnosť BRASTRECH s.r.o. pravidelne za svoje služby vystavovala faktúry. To, že na niektorých faktúrach bolo v predmete fakturácie napísaný prenájom vozidla I. P. T. bola len formálna chyba, myslelo sa pod tým dovoz, odvoz a servis vozidla priamo na jednotlivé športové podujatie.

9. Sťažovateľ mal za to, že výpovede p. O. boli dostatočne určité a zrejme. Je prirodzené, vzhľadom na odstup času a hlavne množstvo absolvovaných pretekov, kedy tieto neboli zakaždým absolvované na rovnakom súťažnom vozidle, že p. O. si nemôže pamätať úplne všetko do najmenších podrobností. K prenájomu I. Q. T. od p. I. U. žalobca uvádzal, že toto vozidlo bolo prenajaté pre iného, ďalšieho jazdca tímu Drotár Autošport, a to pre S. H., ktorý na ňom absolvoval celú sezónu PAV 2014. Vozidlo mu na každý pretek doviezol a odviezol p. U.. Podstatnou v tomto smere je skutočnosť, že toto vozidlo nepripravovala na súťaže spoločnosť BRASTERECH, s.r.o., a z uvedeného dôvodu ani nevystavovala žiadne faktúry za služby na tomto vozidle. Spoločnosť BRASTRECH s.r.o. fakturovala len služby na vozidle p. Y. (I. P. T.). Uvedené jednoznačne vyplýva z účtovníctva, ktoré mal správca dane k dispozícii. Vyššie uvedené skutočnosti vyvracajú závery súdu v bode 41. rozsudku, keďže je zrejme, že správca dane nesprávne vyhodnotil skutočnosti s prenájomom súťažných vozidiel (hoci podľa nájomných zmlúv a fakturácií od firmy BRASTRECH, s.r.o. tak mohol a mal urobiť). Taktiež v tejto súvislosti je vyvrátený záver súdu prvej inštancie 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 (napr. ak sa svedok vzhľadom na uplynutie času nevedel celkom presne rozpamätať na niektoré nepodstatné skutočnosti), no na dôkazy, ktoré tieto pochybnosti vyvracali, resp. potvrdzovali žalobcom tvrdené skutočnosti (napr. splnomocnená zástupkyňa spoločnosti BRASTRECH s.r.o. p. S. P. potvrdila uskutočnenie zdaniteľných obchodov) správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že žalobca neuniesol svoje dôkazné bremeno. S uvedeným nesprávnym a nezákonným postupom sa stotožnil i súd prvej inštancie.

10. Žalovaný v písomnom podaní uviedol, že sa ku skutočnostiam týkajúcich sa vecného posúdenia už vyjadril v stanovisku k žalobe č. 100671694/2019 zo dňa 18.03.2019, na ktorom trvá. Žalovaný v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Zároveň z obsahu spisu, ako aj z predložených listinných dôkazov dospel k záveru, že námietky žalobcu uvedené v podanej žalobe, ako aj v kasačnej sťažnosti, nie je možné akceptovať a tieto námietky nie sú opodstatnené. Správca dane vychádzajúc zo základných zásad daňového konania vykonal dokazovanie a získal dostatočné množstvo relevantných dôkazov, ktoré mu umožnili uskutočniť objektívne závery, podrobne sa zaoberal skúmaním jednotlivých skutočností, faktúr, vyjadrení, ktoré hodnotil jednotlivo a všetky v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Získané dôkazy správca dane vyhodnotil a posúdil v ich vzájomných súvislostiach a dospel k správne mu záveru, že deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo deklarované spornými faktúrami. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi. Žalovaný mal za to, že v danom prípade neboli splnené všetky podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom o DPH.

III.

Konanie pred kasačným súdom

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti podľa § 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 správneho súdu Slovenskej republiky www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok Krajského súdu v Prešove postupom podľa § 190 SSP zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102417542/2018 zo dňa 30.11.2018, na základe ktorého bolo potvrdené

rozhodnutie Daňového úradu Prešov pod č. 101625596/2018 zo dňa 21.08.2018. Prvostupňovým rozhodnutím správcu dane bol podľa ustanovenia § 68 ods. 5 zákona o správe daní (Daňový poriadok), a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, vyrubený rozdiel dane daňovému subjektu - žalobcovi v sume 55.300 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie august 2014.

12. Z administratívneho spisu bolo zistené, že správca dane vykonal u daňového subjektu kontrolu dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie február - december 2014. Daňová kontrola bola začatá dňa 25.05.2015 a prerušená od 10.03.2016 do 30.09.2016. Ukončená bola doručením protokolu č. 104269749/2016 zo dňa 14.11.2016. Správca dane neuznal daňovému subjektu právo na odpočítanie dane v celkovej sume 55.300 € z faktúr č. 20140802, 20140806, 20140808, 20140809, 2014811 - 2014081, 20140833 - 20140837 od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. IČO: 46008594.

IV.

Právne predpisy a právne názory kasačného súdu

13. Podľa § 6 ods. 1 SPP správne súdy v správnom súdnictve preskúmavajú na základe žalôb zákonnosť rozhodnutí orgánov verejnej správy, opatrení orgánov verejnej správy a iných zásahov orgánov verejnej správy, poskytujú ochranu pred nečinnosťou orgánov verejnej správy a rozhodujú v ďalších veciach ustanovených týmto zákonom.

14. Podľa § 3 ods. 1 Daňového poriadku pri správe daní sa postupuje podľa všeobecne záväzných právnych predpisov, chránia sa záujmy štátu a obcí a dbá sa pritom na zachovávanie práv a právom chránených záujmov daňových subjektov a iných osôb.

15. Podľa § 3 ods. 3 Daňového poriadku správca dane hodnotí dôkazy podľa svojej úvahy, a to každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti, pritom prihliada na všetko, čo pri správe daní vyšlo najavo.

16. Podľa § 3 ods. 6 Daňového poriadku pri uplatňovaní osobitných predpisov pri správe daní sa berie do úvahy skutočný obsah právneho úkonu alebo inej skutočnosti rozhodujúcej pre zistenie, vyrubenie alebo vybratie dane. Na právny úkon, viacero právnych úkonov alebo iné skutočnosti uskutočnené bez riadneho podnikateľského dôvodu alebo iného dôvodu, ktorý odráža ekonomickú realitu, a ktorých najmenej jedným z účelov je obchádzanie daňovej povinnosti alebo získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol daňový subjekt oprávnený, sa pri správe daní neprihliada.

17. Podľa § 24 ods. 1 písm. a/ až c/ Daňového poriadku daňový subjekt preukazuje

- a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov,
- b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,
- c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

18. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

19. Podľa § 44 ods. 1 Daňového poriadku daňovou kontrolou správca dane zisťuje alebo preveruje skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane alebo dodržiavanie ustanovení osobitných predpisov. Daňová kontrola sa vykonáva v rozsahu, ktorý je nevyhnutne potrebný na dosiahnutie jej účelu.

20. Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

21. Podľa § 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ s výnimkou podľa 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.

22. Podľa § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a/ má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

23. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Prešove po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

24. Kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP.

25. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané v obdobnej veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f/ SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku.), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESĽP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

26. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESĽP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t.j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp.zn. II. ÚS 78/05 alebo sp.zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP.

27. K námietke sťažovateľa týkajúcej sa nesprávneho právneho posúdenia kasačný súd uvádza, že pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane vykonáva a vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. V tejto súvislosti najvyšší správny súd poukazuje aj na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu SR č.k. III.ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011, z odôvodnenia ktorého vyplýva právny záver: „...dôkazné bremeno je na daňovom subjekte - žalobcovi (§ 29 ods. 8 zákona č. 511/1992 Zb. v spojení s § 49 ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z.). Primárne je nevyhnutné uniesť dôkazné bremeno na strane daňového subjektu - žalobcu, ktorý disponuje svojím právom uplatniť si za zákonom stanovených a splnených podmienok nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty (je iniciátorom odpočítania dane z pridanej hodnoty) a ktorý si aj tento nárok uplatnil, preto je jeho povinnosťou preukázať, že si nárok

uplatňuje dôvodne a za zákonom stanovených podmienok. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Ak daňový subjekt, na ktorom leží dôkazné bremeno, svoje tvrdenia spoľahlivo nepreukáže, nemôže byť nárok na odpočet dane z pridanej hodnoty uznaný ako oprávnený...“. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav vecí 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.

28. Podľa názoru Najvyššieho súdu Slovenskej republiky vysloveného v rozsudku sp. zn. 4Sžf/30/2014 zo dňa 17.02.2015: „aplikácia zásady voľného hodnotenia dôkazov nedáva správcovi dane právo na svojvoľné a účelové nakladanie so zisteniami získanými v rámci daňovej kontroly alebo daňového konania, ale táto podlieha zákonom stanovenému postupu, keď je správca dane povinný hodnotiť každý dôkaz jednotlivo a všetky dôkazy v ich vzájomnej súvislosti a pritom prihliadať na všetko, čo v daňovom konaní vyšlo najavo, pričom toto vyhodnotenie zistených skutkových okolností musí zodpovedať zásadám logického myslenia a správnej aplikácii relevantných ustanovení.“ 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 (uznesenie Ústavného súdu SR z 14. novembra 2018, sp. zn. I.ÚS 377/2018-53).

29. Podľa názoru kasačného súdu je nutné uvedomiť si postavenie správcu dane v daňovom konaní, ktorý nie je protistranou daňového subjektu, ale je príslušným správnym orgánom, ktorý vedie dokazovanie, dôkazy vykonáva a procesom voľného hodnotenia dôkazov ustalať stav. Pri tomto postupe musí zachovávať práva daňového subjektu, rešpektovať zásadu spolupráce a ostatné zásady správy daní. Naopak, daňový subjekt je v pozícii účastníka daňového konania, ktorý je povinný preukazovať v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku a/ skutočností, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočností, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov; b/ skutočností, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania; c/ vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť. Touto skutočnosťou je aj reálnosť dodania tovaru alebo služby platiteľom, ktorý faktúru ako dodávateľ vystavil. Pokiaľ sťažovateľ tvrdí, že dodanie tovaru bolo realizované konkrétnymi dodávateľmi, zaťažuje ho dôkazné bremeno vo vzťahu k tomuto tvrdeniu; pri jeho neunesení zostáva iba nepreukázaným tvrdením.

30. Kasačný súd uvádza, že odpočítanie dane nenastáva „ex lege“, ale je právom platiteľa dane, ktoré je spojené s dôkaznou povinnosťou preukázania zákonných podmienok na jeho uplatnenie. Zákon o DPH vyžaduje na vznik nároku na odpočítanie dane súčasné splnenie tak materiálnej, ako aj formálnej podmienky, teda daňový subjekt musí preukázať, že faktúry, prípadne iné listiny, na základe ktorých si uplatňuje odpočet dane, presne odrážajú skutočne realizované plnenia. Faktúra je relevantným dokladom, len ak je nepochybné, že v nej uvedené údaje odrážajú reálne plnenie. To, že určitý doklad má všetky náležitosti účtovného dokladu a je riadne zaúčtovaný v zmysle zákona o účtovníctve, ešte nemusí byť dôkazom o tom, že daňový subjekt je oprávnený uplatniť si odpočítanie dane z tohto dokladu (m.m. rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp. zn. 8Sžf/26/2014). Pre účely § 49 ods. 1 a ods. 2 zákona o DPH je nevyhnutné kumulatívne spojenie všetkých zákonom definovaných

podmienok v ich vzájomnej súvislosti, vrátane preukázania vecného súvisu medzi prijatým zdaniteľným plnením a daňovým dokladom, ktorým platiteľ dane deklaruje prijatie zdaniteľného plnenia. Pre splnenie zákonných podmienok pre vznik nároku na odpočet dane nepostačuje iba predloženie dokladov (faktúr) s predpísaným obsahom. Daňové doklady musia jednoznačne preukazovať prijatie zdaniteľného plnenia, t.j. skutočnosť, že zdaniteľné plnenie bolo prijaté od platiteľa, ktorý fakturoval zdaniteľné plnenie. Pokiaľ nie je preukázané, že by tieto hmotno-právne podmienky boli splnené, nepostačuje na vznik nároku na odpočet dane len samotná existencia samotného dokladu, hoci by obsahoval všetky formálne náležitosti.

31. Kasačný súd poukazuje aj na Nález Ústavného súdu SR č.k. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého, zo zásady skutočného obsahu právneho úkonu rozhodujúceho pre určenie dane vyplýva, že z daňového hľadiska je rozhodujúca reálna existencia plnení, ktoré boli uskutočnené, t.j. vzájomná výmena reálnych plnení, a teda vykonanie dohodnutých prác a úhrada za toto poskytnuté plnenie. Ide o ekonomickú podstatu daňovej transakcie, ktorú zákon uprednostňuje pred formou a právnym titulom, na základe ktorého bola uskutočnená. Potreba skúmania ekonomického dôvodu daňovej transakcie sa prejavuje ako súčasť zásady posudzovania právneho úkonu podľa jeho obsahu. Správca dane má právo preveriť podrobne skutkový stav deklarovaného plnenia, ako aj doplneným dokazovaním odstrániť vzniknuté pochybnosti. V prípade, že považuje tieto tvrdenia za nepreukázané, vyzýva daňový subjekt na predloženie ďalších dôkazov, avšak nemá povinnosť platiteľa zaviazat', akým konkrétnym spôsobom má okrem daňových dokladov, ktorých vierohodnosť vo vzťahu k ich obsahu bola vyhodnotením výsledkov dokazovania spochybnená, preukázať pravdivosť svojich tvrdení. Týmto spôsobom dochádza k preneseniu dôkazného bremena na daňový subjekt. Bolo preto na žalobcovi, aby predložil také doklady, ktoré by hodnoverne potvrdili, že si uplatnil odpočítanie dane oprávnené, čo sa v prejednávacom prípade nestalo.

32. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t.j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotno-právnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil.

33. Kasačný súd dospel k záveru, že pochybnosti vo veci existujú nielen v osobe dodávateľa, ale aj v tom, či tieto zdaniteľné plnenia boli materiálne realizované tak, ako to sťažovateľ deklaroval pre účely odpočtu DPH. Z daňovej kontroly vyplynul podstatný záver, že nebolo možné špecifikovať a stotožniť predmet plnenia, teda o aké služby sa jednalo a že by vôbec bolo preukázané ich dodanie. Pritom ani sám sťažovateľ nevedel v administratívnom konaní uviesť, v čom mali fakturované služby spočívať. Tieto služby boli na faktúrach iba všeobecne pomenované ako príprava a servis, resp. prenájom vozidla, sprostredkovanie atď. Kasačný súd zdôrazňuje, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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 len „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotno-právnymi 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 príjemcom (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. Správca dane a žalovaný na základe dôkazov založených v

administratívnom spise dôvodne prijali záver, že v priebehu daňovej kontroly preverovaním predložených dokladov a tvrdení žalobcu bolo spochybnenie uskutočnenie zdaniteľných plnení, ktoré boli fakturované deklarovateľom. Preto podľa kasačného súdu pre daný prípad neprichádzala do úvahy aplikácia judikatúry v zmysle uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, takže vec bola posúdená správne.

34. Porušenie ustanovení § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) spolu s ust. § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH spočívalo nedodaní služieb spoločnosťou uvedenou na daňových dokladoch. Správca dane, ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že žalobca nepreukázal dodanie služieb a ani ich dodanie spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. Preto nie je možné akceptovať námietku sťažovateľa v tom zmysle, že relevantné skutočnosti boli preukazované fotodokumentáciou a tiež faktom, že sa zúčastnil v roku 2014 na viac ako tridsiatich podujatiach, a teda krajský súd vec posúdil nesprávne, ak konštatoval, že nebola preukázaná reálnosť služieb. Počas daňovej kontroly nebolo ani možné verifikovať a konkretizovať jednotlivé dodané služby od označeného dodávateľa. Ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise, daňové doklady obsahovali len všeobecné označenia) a počas daňovej kontroly sťažovateľ nevedel správcovi dane podať vysvetlenie o aké konkrétne služby malo ísť. Podstatné nezrovnalosti boli zistené aj v súvislosti s prenájomom vozidla z Českej republiky, kedy svedkovia p. I. U. a p. H. Y. potvrdili, že mali so sťažovateľom uzatvorené nájomné zmluvy, preto bola dôvodne spochybnená faktúra od deklarovanej spoločnosti BRASTRECH, s.r.o. za nájom súťažného vozidla. Nie je možné akceptovať argumentáciu sťažovateľa o existencii formálnej chyby pri faktúrach z titulu nájmu, kedy sa podľa sťažovateľa malo vlastne jednáť o dovoz, odvoz a servis vozidla. Ide o rozdielne právne vzťahy s tým, že iné relevantné skutočnosti dokazovaním zistené neboli. Zo Zmluvy o nájme dopravného prostriedku zo dňa 11.03.2014 vyplýva, že táto bola uzatvorená medzi sťažovateľom ako nájomcom a p. H. Y. ako prenajímateľom, kde predmetom nájmu podľa bodu 1.1 bolo súťažné vozidlo zn. I. P. T.. Svedok Y. participáciu označenej spoločnosti BRASTRECH s.r.o. nepotvrdil a uvádzal, že konal s p. O.. Uvedené skutkové okolnosti vo vzťahu k nájomným zmluvám vyhodnotil krajský súd správne a námietku o selektívnom vychádzaní iba z dôkazov, ktoré mohli vyvolať pochybnosti považoval kasačný súd za neopodstatnenú. Správca dane pritom počas daňovej kontroly vykonal rozsiahle dokazovanie a dôvodne spochybnil konštrukciu deklarovanej dodávky služieb spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o., ktoré mali byť uskutočnené tiež subdodávateľsky (spoločnosti AIRSTREAM, s.r.o., VAKPO, s.r.o.) spoločnosťami, ktoré boli virtuálne a nemali žiadnych zamestnancov. Kasačný súd dodáva, že závery krajského súdu (správca dane) vychádzali z vykonaného dokazovania, boli postavené na základe dôkazov založených v administratívnom spise a v žiadnom prípade neboli arbitrárne.

35. Pre kasačný súd nezrozumiteľne vzišla námietka sťažovateľa, ktorá poukazovala ustanovenie § 440 ods. 1 písm. h) SSP, teda že sa krajský súd odklonil od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu. Z textu kasačnej sťažnosti bolo možné dedukovať, že uvedené sťažovateľ považoval napadnutý rozsudok na nesprávny. Kasačný súd musí konštatovať, že orgány verejnej správy, ako aj krajský súd dostatočne zdôvodnili v rozhodnutiach svoje právne závery, že žalobca nesplnil zákonom stanovené podmienky pre odpočet DPH uvedené v ust. § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, t.j. nebolo preukázané, že nešpecifikované služby dodal subjekt, ktorý vystavil nadväzujúce faktúry. Neunesenie dôkazného bremena vo vyššie uvedenom rozsahu, a to najmä nepreukázanie realizácie zdaniteľných obchodov tak, ako to bolo sťažovateľom deklarované pre účely odpočtu DPH, vedie k záveru o tom, že hmotno-právne podmienky pre odpočet DPH v súdnej veci splnené neboli, čo krajský súd v napadnutom rozsudku správne vyhodnotil. Za týchto okolností potom nebolo dôvodné od orgánov verejnej správy očakávať, aby preukazovali sťažovateľovi podvodné konanie, resp. to, že bol súčasťou podvodného reťazca, o čom vedel alebo mal vedieť. Už v administratívnych rozhodnutiach správcu dane bolo ozrejmená reakcia správcu dane na argumentáciu sťažovateľa ako daňového subjektu na relevantnú judikatúru a rovnako postupoval aj krajský súd.

36. Najvyšší správny súd sa na základe uvedených skutočností stotožnil so záverom ustáleným krajským súdom, že bolo predovšetkým v záujme sťažovateľa, aby v daňovom konaní predložil také dôkazné prostriedky, ktoré by preukázali deklarované zdaniteľné plnenia a odstránil tak pochybnosti finančných orgánov v tomto smere. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje,

že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

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

38. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

P o u č e n i e :

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