

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 4Sžfk/29/2021
Identifikačné číslo súdneho spisu: 8019200473
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 02. 2023
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Petra Príbelská
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200473.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. (spravodajca) a sudcov JUDr. Anity Filovej a JUDr. Juraja Vališa, LL.M., v právnej veci žalobcu (sťažovateľ): DROTÁR Autošport, s.r.o., so sídlom Levočská 11, Prešov, IČO: 36 444 855, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom Floriánska 16, Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101339122/2019 zo dňa 3. júna 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k.2S/41/2019-83 zo dňa 10. decembra 2020,

rozhodol:

Kasačná sťažnosť sa **z a m i e t a**.

Účastníkom konania sa náhrada trov kasačného konania **n e p r i z n á v a**.

o d ô v o d n e n i e :

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/41/2019-83 zo dňa 10. decembra 2020 postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101339122/2019 zo dňa 3. júna 2019. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 a nasl. S.s.p. tak, že ich náhradu účastníkom konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 101339122/2019 zo dňa 3. júna 2019 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) zmenil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100386943/2019 zo dňa 6. februára 2019, ktorým ako správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubil rozdiel dane v sume 75 120,- €, na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie máj 2017 tak, že vyrubený rozdiel dane znížil zo sumy 75 120,- € na sumu 75 000,- €.

3. Krajský súd v odôvodnení svojho rozhodnutia uviedol, že jediným čo bolo v danej veci preukázané, bola autenticita vystavenej faktúry č. 2017014 zo dňa 17.mája 2017 v celkovej sume 17 748,- € od spoločnosti MM Rally team s.r.o., ktorú tak ako daňové orgány ako aj správny súd považovali za reálne dodané služby žalobcovi, avšak nie od spoločnosti BRASTRECH s.r.o.

4. Ďalej správny súd poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky zo dňa 20. novembra 2013 pod č.j. 4As/78/2012-125, rozsudok č.j. 8Afs/55/2005-74 zo dňa 22. januára 2007 a rozsudok 8Afs/5/2006-56 zo dňa 20. apríla 2007, z ktorých vyplýva, že skopírovanie odvolacích námietok do žaloby bežne nepostačí pre naplnenie podmienky uvedenia žalobných bodov, ktoré majú právne - argumentačný význam aj v prejednávanej veci.

5. V súvislosti s námietkou žalobcu týkajúcou sa nevykonania dokazovania a miery prenesenia dôkazného bremena na žalobcu, správny súd poukázal na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku, ktoré upravuje rozsah dôkazného bremena, ktoré je povinný uniesť daňový subjekt. Na základe uvedeného bolo povinnosťou žalobcu v rámci daňového konania preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane až následne verifikuje skutočnosti a doklady predložené žalobcom, od ktorého je možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, lebo boli v jeho právnej sfére vplyvu. Keďže v zmysle § 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“) právo na odpočítanie dane z tovarov a služieb vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť, pričom táto vzniká dňom dodania tovaru, resp. služby, preto bolo povinnosťou žalobcu preukázať, že došlo k dodaniu zdaniteľného obchodu (služby deklarovanej na sporných faktúrach) a táto služba bola žalobcom použitá na účely svojho podnikania.

6. Pokiaľ sa týka poukazu žalobcu na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 4Sžf/7/2011 zo dňa 31. mája 2011 bez toho, aby odkaz na toto rozhodnutie bližšie odôvodnil, správny súd sa touto námietkou bližšie nezaoberal. Ďalej správny súd poukázal na rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 8Sžf/12/2014 zo dňa 18. júna 2015, v ktorom zdôraznil, že dôkazné bremeno o reálnom dodaní tovarov a služieb zaťažuje daňový subjekt, žalobcu, ktorý zodpovedá aj za to, že vo svojom účtovníctve má doklady vystavené v súlade s ustanovením § 71 ods. 1 a 2 zákona o DPH, nielen samotnú faktúru. Okrem iných dal do pozornosti napr. aj rozhodnutie Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn.1Sžf/46/2016 zo dňa 27. júna 2017.

7. Správny súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že napadnuté rozhodnutie je jasné, zrozumiteľné, vydané v medziach logickej správnej úvahy, pričom žalovaný sa v dostatočnej miere vysporiadal so všetkými námietkami žalobcu, skutkový stav bol zistený v rozsahu dostatočnom pre vykonanie správnych úvah a na základe nich žalovaný dospel podľa správneho súdu k správnym právnym záverom. Správny súd konštatoval, že daňové orgány v danom prípade vychádzali zo správneho rozloženia dôkazného bremena a v konaní neboli dôvody pre presun dôkazného bremena z daňového subjektu na správca dane. V tomto smere poukázal na vyššie citované rozsudky najvyššieho súdu, v intenciách ktorých žalovaný aj postupoval.

8. Z administratívneho spisu však správne mu súdu nevyplynulo, že by žalobca preukázal dodanie služieb spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o., spočívajúcich v príprave a servise súťažného vozidla Škoda Fabia R5, ev. č. O. X., č. karosérie S. zo dňa 25. marca 2017, ktoré motorové vozidlo bolo vo vlastníctve spoločnosti MM Rally team s.r.o. Prenajímané bolo výlučne na preteky, ktoré sú uvedené v Zmluve o nájme v zdaňovacom období máj 2017, Rally Tatry 26. mája 2017 až 27. mája 2017, kedy spoločnosť MM Rally team s.r.o. po dohode s nájomcom poskytne vozidlo pred jednotlivými podujatiami na testovanie, avšak trať si musí zabezpečiť nájomca, ako aj tím pracovníkov, ktorí zabezpečujú okrem trate aj časomieru, v zmysle uzatvorenej zmluvy je testovanie vozidla do 25 km poskytnuté zdarma. Činnosti spojené s testovaním predmetného vozidla Škoda Fabia R5 vykonávala len spoločnosť MM Rally team s.r.o.

9. Ďalej mal správny súd za preukázané, že pán P. P., ktorý bol v máji 2017 konateľom spoločnosti MM Rally team s.r.o., uviedol, že nepozná spoločnosti BRASTRECH s.r.o., PA- STAV Group, s.r.o., K&J PLUS s.r.o., Chamber Company s.r.o., EBEN WOOD, s.r.o., Vida de Perros & Development, s.r.o. a ani ich zástupcov. Spoločnosť MM Rally team s.r.o. vystavila daňovému subjektu DROTÁR Autošport, s.r.o. faktúru č. 2017014 zo dňa 17. mája 2017 v celkovej sume 17 748 eur a mala ju zaevidovanú v záznamoch pre účely dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie máj 2017.

10. Čo sa týka faktúr predložených za zdaňovacie obdobie máj 2017 v celkovej sume 75 120,- € zo 105 faktúr pod číslom FV20170501 až FV201705105 od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., na základe ktorých malo byť preukázané dodanie služieb súvisiacich s účasťou na automobilových podujatiach PAV Zaluž MSR - Skoda Fabia R5 (faktúry č. 20170501 až č. FV20170537), PAV MORIS CUP Jahodná MSR SKP - Skoda Fabia R5 (faktúry č. 20170538 až č. FV20170573) a Rally Tatry MSR, SKP - Skoda Fabia R5 (faktúry č. 20170574 až č. FV201705105), preukázané nebolo. A taktiež ani dodanie služby spočívajúcej v podnikateľskom poradenstve, či pri realizácii objednávok, výkonu zákaziek, na základe uvedených faktúr.

11. Správny súd ďalej uviedol, že žalobca orgánom verejnej správy, teda správcovi dane ani žalovanému nepodal vysvetlenie ohľadom tej skutočnosti, o aké dodanie služby sa malo jednať, teda žalobca predmet uvedených faktúr bližšie 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, tobž nie aby ich dodanie aj reálne preukázal.

12. Ďalej krajský súd poukázal na skutočnosť, že 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, nie je 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 on a jeho vozidlo malo na sebe polep reklám pre jeho odberateľov, nepreukazujú dodanie služieb fakturovaných spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o.. Uvedený záver vyplýval napokon z tej skutočnosti, že ani samotný žalobca neuviedol v čom fakturované služby mali spočívať. Dôkazy vyplývajúce z administratívneho spisu a to výsluchy svedkyne F., svedka P., O. nepotvrdili realizáciu prác, resp. služieb spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. 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 vlastníkmi vozidiel, a teda tieto vozidla mu neboli zabezpečované prostredníctvom dodávateľa spoločnosti BRASTRECH, s.r.o.. Nepreukázanie tvrdených skutočností je neunesením dôkazného bremena a v prípade neunesenia dôkazného bremena na strane daňového subjektu je následkom neuznanie tvrdených skutočností za dokázané, v dôsledku čoho tieto tvrdené skutočnosti nevyvolávajú hmotnoprávne následky. Správny súd argumentoval tým, že mu 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 zo dňa 11. apríla 2018, v ktorej žalobcu správca dane vyzval na predloženie dôkazov k jednotlivým faktúram s konkrétnym popisom predmetu fakturácie. Žalobca na túto výzvu ani na výzvu správcu dane na odstránenie uvedených nezrovnalostí neodpovedal. 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.

13. Proti tomuto rozsudku podal žalobca - sťažovateľ z dôvodov uvedených v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ a h/ S.s.p. kasačnú sťažnosť. Sťažovateľ sa predovšetkým nestotožnil so záverom krajského súdu, že nepreukázal reálnosť služieb, ktoré mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o. Podľa sťažovateľa z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že sťažovateľ 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, a následne, aby táto reklama bola v printových médiách, televízii, bilbordoch a na internetových stránkach. Túto skutočnosť sťažovateľ preukázal aj predloženou fotodokumentáciou. Ďalej z administratívneho spisu vyplynulo, že sťažovateľ sa v roku 2017 zúčastnil na športových podujatiach. Taktiež sťažovateľ preukázal, že bez vykonania fakturovaných uvedených činností nie je účasť na pretekoch možná, t.j., ak sa sťažovateľ chcel zúčastniť pretekov, tieto služby museli byť vykonané. Mal za to, že ak správca dane uskutočnenie týchto služieb spochybnil, bol povinný uvedenú skutočnosť aj preukázať, k čomu však nedošlo. Sťažovateľovi nie je zrejmé, na základe akých úvah dospeli daňové orgány, ako i správny súd k záveru, že tie isté služby boli fakturované ako spoločnosťou MM Rally team s.r.o., tak spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o., pričom za preukázané je potrebné považovať iba služby fakturované spoločnosťou MM Rally team s.r.o. Žalovaný nevykonal žiadne dokazovanie za účelom skúmania existencie reálnej duplicity plnení. Rovnaké slovné vyjadrenie popisu prác, na základe ktorých došlo k vystaveniu faktúr neznamená, že ide o totožné činnosti rôznych dodávateľov. Svoje závery mal žalovaný oprieť o vierohodné dôkazy, ktorými by bolo napr. znalecké dokazovanie na posúdenie rozsahu prijatých plnení a ich odôvodnenosti. 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. výpoveď p. O., ktorý potvrdil reálnosť zdaniteľných služieb) správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. S poukazom na

uvedené navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok krajského súdu tak, že rozhodnutie žalovaného sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že 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, pričom prihliadol na všetko, čo počas daňovej kontroly vyšlo najavo. Správca dane a žalovaný postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi, pričom dospeli k správne mu záveru, že deklarované zdaniteľné obchody sa neuskutočnili tak, ako bolo deklarované spornými faktúrami. Žalovaný preto žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

15. Sťažovateľ podal k vyjadreniu žalovaného ku kasačnej sťažnosti vyjadrenie, v ktorom uviedol, že žalovaný v ňom nereaguje ani na jediný dôvod, ktorým sťažovateľ odôvodnil svoju kasačnú sťažnosť. Stručne zrekapituloval dôvody kasačnej sťažnosti a mal za to, že so záverom krajského súdu o nepreukázaní reálnosti dodaných služieb sa nemožno stotožniť.

16. Dňom 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky svoju činnosť, t.j. začal konať a rozhodovať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal a rozhodoval Najvyšší súd Slovenskej republiky v Správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Od 1. augusta 2021 teda koná a rozhoduje o kasačných sťažnostiach Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Predmetná vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 S.s.p.) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 S.s.p. preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti a z toho vyplývajúce možné dôvody jej odmietnutia. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ S.s.p.), je prípustná (§ 439 S.s.p.) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 S.s.p.), preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S.s.p.), 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 (§ 137 ods. 2 a 3 S.s.p.).

18. Predmetom konania o kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu sťažovateľa o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101339122/2019 zo dňa 3. júna 2019, ktorým zmenil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 100386943/2019 zo dňa 6. februára 2019, ktorým podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku sťažovateľovi vyrubil rozdiel dane v sume 75 120 eur, na DPH za zdaňovacie obdobie máj 2017 tak, že vyrubený rozdiel dane znížil zo sumy 75 120 eur na sumu 75 000 eur.

19. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za podstatné zaujať právny názor predovšetkým 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.

20. 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 prejednacej“.

21. 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 (máj 2017), t.j., že došlo k reálnemu dodaniu služieb, ktorú dodávku deklaroval predložením 105 faktúr č.FV20170501 až č. FV201705105 od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., predmetom ktorých bolo dodanie služieb súvisiacich s účasťou na automobilových podujatiach PAV Zaluž MSR - Škoda Fabia R5 (faktúry č. 20170501 až č. FV20120170537), PAV MORIS CUP Jahodná MSR SKP - Škoda Fabia R5 (faktúry č. 20170574 až č. FV201705105). 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.

22. Vzhľadom na to, že sťažovateľ svoje tvrdenia o dodávke služieb oprel o formálne doklady - predovšetkým faktúry, správca dane dôvodne pristúpil k ich prevereniu z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním spochybnil ich uskutočnenie, tak ako to deklaroval sťažovateľ. Správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu preveroval celý fakturačný reťazec EBEN WOOD, s.r.o. - Chamber company s.r.o. / K&J PLUS s.r.o, - PA-STAV Group, s.r.o. - BRASTRECH s.r.o. - DROTÁR Autošport, s.r.o. (sťažovateľ), v rámci ktorého malo dochádzať k uskutočneniu zdaniteľných plnení.

23. Správca dane prioritne logicky preveroval reálnosť dodávok priamo u dodávateľa BRASTRECH s.r.o., pričom využijúc zistenia z protokolu z daňovej kontroly DPH (ktorý postup napokon právna úprava, § 24 ods. 4 Daňového poriadku správcovi dane umožňuje) spoločnosti BRASTERCH s.r.o. za zdaňovacie obdobie máj 2017 zistil, že uvedená spoločnosť v rozhodnom čase nedisponovala potrebnými personálnymi ani materiálnymi prostriedkami, ktoré by umožňovali realizovať sťažovateľom deklarovanú dodávku služieb. Uvedený dodávateľ pritom so správcom dane nespolupracoval, keď nepredložil správcovi dane požadované dôkazy a zároveň ani bližšie nepopísal, resp. nekonkretizoval jednotlivé dodávky služieb pre sťažovateľa. Pochybnosti správcu dane sa týkali aj samotných osôb majúcich konať za tohto dodávateľa p. O. a p. D., keď oprávnenie konať za túto spoločnosť nebolo náležite preukázané, resp. ich činnosť sa mala obmedzovať iba na vystavovanie faktúr a realizáciu úhrad s tým spojených.

24. Subdodávateľom spoločnosti BRASTRECH s.r.o. mali byť pritom rôzne spoločnosti, pričom jednou z nich mala byť aj spoločnosť Warrior Company, s.r.o., ktorú mal zastupovať jej konateľ D. D., pričom táto spoločnosť už v roku 2017 neexistovala. Dodávateľ BRASTRECH s.r.o. žiadnym spôsobom nepreukázal svoje tvrdenie, že hlavným technikom s certifikátom mal byť p. S., ako ani to, že hlavnými traťovými komisármi mali byť p. T., W., S. a ďalší. Zabezpečenie časomier bolo podľa vyjadrenia spoločnosti BRASTRECH s.r.o. zabezpečené digitálnym zariadením p. O.. V tejto súvislosti správca dane okrem iného zistil napr. aj to, že p. O. zomrel už dňa X. C. XXXX a p. A. zomrel dňa XX. Y. XXXX, t.j. ešte pred uskutočnením deklarovaných dodávok. Pán D. aj napriek tomu, že mu bolo úspešne doručené predvolanie na výsluch svedka sa nedostavil na ústne pojednávanie a svoju účasť neospravedlnil. G.. D. D. bol konateľom spoločnosti Warrior Company, s.r.o. a G.. Š. bol splnomocneným zástupcom a neskôr konateľom spoločnosti Chaňana, s.r.o., tieto spoločnosti už ale v máji 2017 neexistovali, a teda menovaní v predmetnom období za nich nemohli konať. Vyjadrenia dodávateľa sťažovateľa v kontexte zistení správcu dane o okolnostiach a osobách zapojených do deklarovaných zdaniteľných plnení tak možno hodnotiť ako nevierohodné, resp. spochybené správcom dane.

25. Pokiaľ sa týka ďalšej spoločnosti (PA-STAV Group, s.r.o.), ktorá sa mala subdodávateľsky podieľať na zdaniteľných plneniach pre dodávateľa sťažovateľa boli obdobne zistené skutočnosti, ktoré zjavne nasvedčovali tomu, že ide iba fakturačný predaj bez reálneho uskutočnenia zdaniteľných plnení spojených so vznikom daňovej povinnosti. Z výpovede konateľky tejto spoločnosti p. F. vyplynulo, že vystavenie faktúr síce potvrdila, avšak nemala vedomosť o predmete činnosti spoločnosti, uvedená spoločnosť nedisponovala zamestnancami ani majetkom, obchodnú činnosť uskutočňovala prostredníctvom ďalších subjektov, ktoré neidentifikovala. Konateľkou spoločnosti sa stala na základe ponuky p. S., ktorý mal ako splnomocnený zástupca spoločnosti zabezpečovať obchodnú spoluprácu na úrovni dodávateľsko - odberateľských vzťahov (tak vo vzťahu k odberateľovi BRASTRECH s.r.o. ako i dodávateľom K&J PLUS s.r.o. a Chamber company s.r.o.) pričom táto spočívala, iba v preberaní faktúr, resp. ich úhrade. Podstatu fakturovaných služieb, ktoré sa týkali zabezpečenia činností súvisiacich s automobilovými podujatiami t.j. testovanie súťažných vozidiel, ktoré spoločnosť PA-STAV Group, s.r.o. fakturovala spoločnosti BRASTRECH s.r.o. vrátane osôb, ktoré sa mali na ich podieľať však bližšie neuviedla, resp. poukazovala na ich uskutočnenie subdodávateľským spôsobom.

26. Pokiaľ sa týka ďalších zistení správcu dane vo vzťahu k spoločnosti fakturačne zapojenej do reťazca dodávok K&J PLUS s.r.o., jej konateľ p. P., reálne nevykonával žiadnu činnosť a nepodával za túto spoločnosť daňové priznania, spoločnosť PA-STAV Group, s.r.o., ani jej konateľku p. F., ani p. S. nepoznal, pričom zdaniteľné obchody v mene spoločnosti mal ako splnomocnený zástupca dojednávať U. Y.. Spoločnosti Chamber company s.r.o. a K&J PLUS s.r.o. vystavili faktúry spoločnosti PA-STAV Group, s.r.o., ktorá následne faktúry za poskytnutie služieb vystavila spoločnosti BRASTRECH s.r.o., a tá následne vyfakturovala poskytnutie služieb spojených s organizovaním automobilových podujatí sťažovateľovi.

27. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane vykonal dokazovanie nielen vo vzťahu k 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 ľarchu a preto správcom dane ani nebolo vyžadované, aby sťažovateľ v tomto smere produkoval dôkazy.

28. 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 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 deklarovaný faktúrami od dodávateľa BRASTRECH s.r.o. bol sťažovateľovi dodávateľom dodaný.

29. Ani kasačný súd však 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. Sťažovateľ navyše so správcom dane počas daňovej kontroly okrem zapožičania dokladov nespolupracoval, nepredložil správcovi dane žiadne dôkazy a žiadne vysvetlenie k jednotlivým predmetom fakturácie od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., ktoré súviseli s predmetnými automobilovými podujatiami. Kasačný súd preto vzal do úvahy i procesnú pasivitu sťažovateľa v kontexte unesenia jeho dôkazného bremena i postupu správcu dane, ktorý sťažovateľovi poskytol dostatočný priestor na realizáciu jeho procesných práv.

30. Daňové orgány a napokon i správny súd poukazovali aj na zistenia/informácie obstarané správcom dane v priebehu daňovej kontroly u sťažovateľa, ktoré preukazujú, že majiteľom motorového vozidla,

na ktorom súťažil sťažovateľ na automobilových pretekoch v zdaňovacom období máj 2017 (t.j. v čase, keď malo dôjsť k plneniam zo strany deklarovaného dodávateľa BRASTRECH s.r.o.) bola spoločnosť MM Rally team s.r.o., Jej konateľom p. P., potvrdil že všetky činnosti spojené s testovaním súťažného vozidla vykonávala len spoločnosť MM Rally team s.r.o., pričom nájomca si mal zabezpečiť trať a pracovníkov zabezpečujúcich časomieru. O spoločnosti BRASTRECH s.r.o., PA-STAV Group, s.r.o., K&J PLUS s.r.o., Chamber Company s.r.o., EBEN WOOD, s.r.o. a ani ich zástupcoch nemal vedomosť. Spoločnosť MM Rally team s.r.o., sa spolu so svojím tímom zúčastňovala aj samotného preteku a vystavila daňovému subjektu DROTÁR Autošport, s.r.o. faktúru v celkovej sume 17 748,- €, predmetom ktorej bol prenájom súťažného motorového vozidla, doprava a oprava polepu. Cena nájmu zahŕňala, okrem iného, aj prenájom predmetného motorového vozidla, ako aj dopravu vozidla a personálu na miesto preteku.

31. Z vyššie popísaných zistení správcu dane 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 spoločnosťou MM Rally team s.r.o., napr. prenájom súťažného vozidla, či dopravu súťažného vozidla na automobilové podujatie. Uvedené zistenia pritom iba podporovali závery daňových orgánov o tom, že išlo o fakturáciu dodávok bez reálneho plnenia. V tejto súvislosti bolo zisteniami správcu dane spochybnené okrem iného napr. aj to, že by sťažovateľ prostredníctvom dodávateľa BRASTRECH s.r.o. napr. zabezpečil trať, či osoby zabezpečujúce časomieru, t.j. nebolo preukázané, že by zabezpečil dodávky plnení, ktoré mal i podľa zmluvy so spoločnosťou MM Rally team s.r.o. obstaráť už vo vlastnej réžii. Sťažovateľ zároveň k nim uplatnenému spôsobu fakturácie zdaniteľných plnení neuviedol žiadne skutočnosti, t.j. nezdôvodnil, z akých dôvodov zároveň fakturoval/deklaroval uskutočnenie časti plnení vo vzťahu k spoločnosti BRASTRECH s.r.o. Existencia plnení (dodávok špecifikovaných faktúrami) vo vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s.r.o. bola spochybnená rozsiahlym dokazovaním správcu dane so záverom, že išlo iba o fakturáciu plnení, bez reálneho základu. V danom prípade sťažovateľ tvrdil, že fakturované plnenia mu boli poskytnuté práve dodávateľom BRASTRECH s.r.o., avšak ich uskutočnenie (ani tých, ktoré mali spočívať v zabezpečení reklamy tak, ako to uvádzal v kasačnej sťažnosti) v súvislosti s jeho účasťou na automobilových pretekoch, deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s.r.o. nepreukázal. V tomto smere ako nedôvodnú vyhodnotil kasačný súd námietku sťažovateľa o nutnosti správcu dane vykonať (aj znalecké) dokazovanie ohľadne preukázania toho, či išlo o fakturáciu tých istých plnení, nakoľko z hľadiska uplatneného nároku na odpočet dane podľa zákona o DPH bolo podstatným posúdenie toho, či bola preukázaná existencia plnení (dodávok špecifikovaných faktúrami) vo vzťahu medzi sťažovateľom a deklarovaným dodávateľom BRASTRECH s.r.o. Splnenie uvedenej požiadavky preto nemožno vyvodzovať ani z tvrdenia sťažovateľa o jeho účasti na predmetných súťažných podujatiach v roku 2017, resp. podmieňovaním tejto účasti uskutočnením plnení. Vzhľadom na to, že dôkazné bremeno v tomto smere zaťažuje daňový subjekt, nebolo úlohou správcu dane preukazovať, že k ich uskutočneniu deklarovaným spôsobom nedošlo.

32. Kasačný súd sa nestotožnil ani s námietkou sťažovateľa, že daňové orgány vychádzali iba z dôkazov, ktoré mohli vyvolať pochybnosti o zdaniteľnom obchode, no nevzali do úvahy dôkazy, ktoré tieto pochybnosti vyvracali (napr. výpoveď p. O., ktorý mal potvrdiť reálnosť zdaniteľných plnení). V tejto spojitosti kasačný súd uvádza, že daňové orgány hodnotili dôkazy nielen jednotlivo, ale i vo vzájomných súvislostiach, pričom vychádzali z množstva dôkazov, zameraných na objektívne preverenie dôvodnosti sťažovateľom uplatneného nároku na odpočítanie dane, t.j. splnenie podmienok v zmysle § 49 ods. 1 v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH. Pokiaľ sa týka výpovede p. O., ako osoby majúcej konať za dodávateľa BRASTRECH s.r.o., z tejto nevyplynuli žiadne skutočnosti, ktoré by ozrejmovali, v čom mali poskytnuté služby od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. spočívať. Napokon takéto všeobecné a formálne potvrdenie reálnosti uskutočnenia zdaniteľných obchodov (bez predloženia akýchkoľvek relevantných dôkazov) by v kontexte ďalších zistení/dôkazov, z ktorých daňové orgány pri formulovaní svojich záverov vychádzali, kasačný súd nemohol nepovažovať za také, ktoré by reálnosť posudzovaných plnení preukazovali.

33. Záverom kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namietal nielen nesprávne právne poučenie veci krajským súdom v zmysle § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p., ale i odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h/ S.s.p. v súvislosti s ktorým však nekonkretizoval žiadne právne závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti kasačného súdu, ktoré by dôvodnosť tejto námietky umožňovali posúdiť.

34. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku krajského súdu) kasačný súd dospel k záveru, že krajský súd v odôvodnení rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zmeny či zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 S.s.p. zamietol.

35. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 S.s.p. (a contrario) a vzhľadom na neúspech sťažovateľa v kasačnom konaní mu nepriznal právo na náhradu trov vynaložených v tomto konaní, zároveň kasačný súd nevzhliadol dôvod na postup podľa § 168 S.s.p.

36. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 S.s.p. v spojení s § 452 ods. 1 S.s.p.).

Poučenie:

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