

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/22/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200086
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200086.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): DROTÁR Autošport, s.r.o., so sídlom Levočská 11, 080 01 Prešov, IČO: 36 444 855, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom Floriánska 16, 040 01 Košice, IČO: 45 006 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102413922/2018 zo dňa 30.11.2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/19/2019-128 zo dňa 14.05.2021, takto

r o z h o d o l :

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .
- II. Účastníkom konania 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 orgánmi finančnej správy

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 obdobie január - december 2015. Daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti podľa zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej aj „zákon o DPH“) bola začatá dňa 17.06.2016 a ukončená dňa 17.10.2017 doručením Protokolu z daňovej kontroly č. 102200120/2017 zo dňa 17.10.2017 (ďalej aj „protokol“) žalobcovi.

2. Na základe výsledkov daňovej kontroly vydal správca dane rozhodnutie č. 101655475/2018 zo dňa 23.08.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z.

o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 86.100,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015.

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 zákona o DPH. Správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr č. 15/62 až 15/70, 15/74 až 15/117, od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., Volgogradská 13, 080 01 Prešov, IČO: 46 008 594, DIČ: 2023203314 (ďalej aj „BRASTRECH s.r.o.“) za dodanie služieb (reklama nosená na závodnom automobile, prenájom automobilov a dodanie služieb súvisiacich s účasťou žalobcu na automobilových podujatiach) konštatujúc, že obchodné transakcie sa neuskutočnili tak, ako boli deklarovane. Správca dane dospel k presvedčeniu, že (i) fakturované služby neboli dodané od BRASTRECH s.r.o. ani jeho subdodávateľmi, (ii) išlo len o formálne vystavovanie faktúr, bez reálneho plnenia, a to s cieľom získania daňovej výhody.

4. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 102413922/2018 zo dňa 30.11.2018 (ďalej aj „rozhodnutie žalovaného“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdil. Stotožňujúc sa so zisteným skutkovým stavom a právnym posúdením veci správcom dane žalovaný zastával názor, že žalobca nepreukázal splnenie zákonných podmienok na odpočítanie dane.

II.

Konanie pred krajským súdom

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

6. Uznesením sp. zn. 1S/19/2019 zo dňa 16.04.2019 krajský súd návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žaloby zamietol.

7. Krajský súd rozsudkom č. k. 1S/19/2019-128 zo dňa 14.05.2021 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu žalobcu ako nedôvodnú podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej aj „SSP“) zamietol. O trovách konania rozhodol podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 168 a § 169 SSP tak, že účastníkom konania nárok na náhradu trov konania nepriznal. Opakovaný návrh žalobcu na priznanie odkladného účinku správnej žaloby správny súd zamietol.

8. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na § 140 SSP s tým, že ako príslušný správny súd už prejednal v konaní pod sp. zn. 1S/7/2019 totožnú vec, týkajúcu sa toho istého žalobcu, totožného predmetu konania, v ktorej bol vyrubený rozdiel dane z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie marec 2015, pričom sa vychádzalo z výkonu daňovej kontroly, ktorá bola vykonaná u žalobcu za zdaňovacie obdobie január - december 2015, z ktorej bol vyhotovený identický protokol o daňovej kontrole pod č. 102200120/2017 zo dňa 17.10.2017. Z dôvodu, že ide o preskúmanie rozhodnutia žalovaného, ktorého podkladom boli výsledky kontroly totožné s výsledkami kontroly vykonávanej u žalobcu za zdaňovacie obdobie október 2015, správny súd vychádzal z dôvodov uvádzaných v rozsudku sp. zn. 1S/7/2019 zo dňa 14.05.2021 (ďalej aj „citovaný rozsudok“).

9. Krajský súd v citovanom rozsudku poukázal najmä 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.

10. Z administratívneho spisu však správne mu súdu nevyplývalo, že by žalobca preukázal dodanie služieb spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Vo vzťahu k prenájomu osobných automobilov bolo preukázané, že tieto žalobcovi neprenajímala spoločnosť BRASTRECH s.r.o., ale tieto boli prenajaté od českého dodávateľa Karel Trněný - SINKOV. Vo vzťahu k ostatným službám nebol vôbec preukázaný ich obsah a rozsah, keďže žalobca si svoje dôkazné bremeno, pokiaľ ide o dodanie služieb, nesplnil.

11. Správny súd tak nemal za preukázané dodanie služieb od spoločnosti BRASTRECH, s.r.o., čím žalobca neunesol svoje dôkazné bremeno. V prípade neunesenia dôkazného bremena je následkom nepriznanie práva na odpočítanie dane.

III.

Konanie pred kasačným súdom

A. Kasačná sťažnosť

12. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že krajský 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 krajského súdu zmenil tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vráti mu vec na ďalšie konanie.

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

- nestotožnil sa so záverom správneho súdu, že nepreukázal reálnosť služieb, ktoré mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH s.r.o. Podľa sťažovateľa z administratívneho spisu jednoznačne vyplýva, že sťažovateľ, tak aj jeho dodávateľ dodanie služieb potvrdili, pričom samotné dodanie služieb nebolo v konaní sporné, a ich reálnosť nerozporuje ani správny súd. Pokiaľ dodávateľ sťažovateľa nevie preukázať osobu svojho subdodávateľa, ide o vzťah medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho subdodávateľom, na ktorý sťažovateľ nemá žiaden dosah, nebol jeho účastníkom, a teda nemôže niesť za tento vzťah žiadnu zodpovednosť a ani sankcie. Pokiaľ spoločnosť BRASTRECH s.r.o. v tomto smere neunesla dôkazné bremeno, je potrebné, aby správca dane vyvodzoval sankcie voči tejto spoločnosti a nie voči osobe sťažovateľa;
- nesúhlasil so záverom správneho súdu, že nepreukázal osobu dodávateľa. Sťažovateľ zastával názor, že pokiaľ dodanie služieb nie je sporné, pričom obe zmluvné strany potvrdili ich dodanie, potom dôkazné bremeno spočíva na správcovi dane, ktorý musí preukázať, že v danom prípade išlo o daňový podvod, ktorého bol daňový subjekt účastníkom;
- správne mu súdu vytkol, že na základe vykonaných dôkazov dospel k nesprávnym skutkovým zisteniam, ak uviedol, že sám sťažovateľ nedokáže špecifikovať, v čom fakturované služby mali spočívať;
- k nezrovnalosti ohľadom prenájmu dopravného prostriedku uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období boli preteky uskutočňované s vozidlom I. T. X K. a preteky automobilov do vrchu na vozidle Q. C. K.. Obe vozidlá mal sťažovateľ v nájme a to od p. O. S.. Sťažovateľ potom tieto vozidlá odovzdal spoločnosti BRASTRECH s.r.o., ktorá tieto vozidlá pripravovala. Tieto služby spoločnosť BRASTRECH s.r.o. sťažovateľovi fakturovala. Spoločnosť BRASTRECH s.r.o. pritom tieto vozidlá sťažovateľovi neprenajímala. Formuláciu na faktúre sťažovateľ považoval iba za nepresnú formuláciu, kedy v skutočnosti išlo o testovanie, repasovanie, servis a pod. prenajatých vozidiel (od p. S.);
- za dôvod nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku sťažovateľ považoval tvrdenie správneho súdu, že „s poukazom na 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.“ Z rozhodnutia ale nie je podľa sťažovateľa možné zistiť, aké nezrovnalosti vo výpovediach žalobcu mal správny súd na mysli;

- namietal, 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, správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že sťažovateľ neunesol svoje dôkazné bremeno. Z uvedeným nesprávnym a nezákonným postupom sa stotožnil i správny súd.

B. Vyjadrenie žalovaného ku kasačnej sťažnosti

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti sťažovateľa uviedol, že sa ku skutočnostiam týkajúcim sa vecného posúdenia už vyjadril v stanovisku k žalobe, na ktorom trvá. Ďalej uviedol, že žalovaný v danej veci nezistil pochybenie správcu dane v postupe, ani iné porušenie platných zákonov. Námietky sťažovateľa 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. Zastávajúc názor, že finančné orgány postupovali v súlade s platnými právnymi predpismi a že v danom prípade neboli splnené všetky podmienky pre odpočítanie dane stanovené zákonom o DPH, žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť sťažovateľa ako nedôvodnú zamietnuť.

IV.

Právny názor kasačného súdu

15. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) konajúci ako kasačný súd (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP]. Po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie, 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 a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je nedôvodná.

16. Predmetom kasačnej sťažnosti bol rozsudok krajského súdu, ktorým zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým bolo potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane o vyrubení rozdielu dane sťažovateľovi v sume 86.100,- eur na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2015. V medziach kasačnej sťažnosti kasačný súd preskúmal rozsudok krajského súdu ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom v rámci kasačného konania skúmal aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane a konania týmito rozhodnutiami predchádzajúce, najmä z toho pohľadu, či kasačné námietky sťažovateľa sú spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu.

17. Podľa § 19 ods. 1 prvá a druhá veta zákona o DPH: „Daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník.“

18. 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.“

19. 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. Platiť môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiťom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiťovi dodané.“

20. Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH: „Právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiť uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiťa vyhotovenú podľa § 71.“

21. 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.

22. 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.“

23. 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.“

24. Kasačný súd zistil, že predmetom konania v konaní pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd predovšetkým poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 5Sfk/19/2021 zo dňa 30.03.2023 (zdaňovacie obdobie november 2015) a sp. zn. 5Sfk/18/2021 zo dňa 27.04.2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2015). 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. 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. 5Sfk/19/2021 zo dňa 30.03.2023, v prakticky totožnej veci rovnakých účastníkov, s ktorým sa konajúci kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza. Tie miesta, na ktorých odôvodnenie citovaného rozsudku nie je aplikovateľné na prejednávajúcu vec, kasačný súd pre prehľadnosť odôvodnenia tohto rozsudku nahrádza znakmi „[...]“, resp. v hranatých zátvorkách vykonáva iné úpravy a doplnenia textu. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú (taktiež v záujme prehľadnosti) číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

25. „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

26. 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.

27. 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.

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

29. V prípade, ak správca dane relevantne spochybní splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, je v zmysle § 46 ods. 5 Daňového poriadku povinný tieto pochybnosti sťažovateľovi oznámiť, k čomu podľa kasačného súdu došlo, a to prinajmenšom v Oboznámení s predbežnými zisteniami správcu dane z daňovej kontroly na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobia január 2015 až december 2015 č. 102042754/2017 z 26. septembra 2017 (č.l. 50 administratívneho spisu). Keďže splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil. [Kasačný súd pre úplnosť dopĺňa, že konateľ sťažovateľ, p. T., bol ako pretekár priamo účastný pretekov, na ktoré mal dodávateľ motorové vozidlá pripravovať, a napriek tomu nevedel označiť meno ani jednej fyzickej osoby, ktorá práce vykonávala. Uvedená skutočnosť taktiež svedčí o formálnosti vystavených dokladov.]

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

31. Práve z dôvodu nepreukázania splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom nebolo zo strany správcu dane potrebné preukazovať existenciu daňového podvodu, čo taktiež sťažovateľ namieta.

Dokazovanie v daňovom konaní a dôkazné bremeno

32. Pokiaľ ide o dokazovanie v daňovom konaní, dôkaznú povinnosť má prioritne daňový subjekt. Správca dane dokazovanie vykonáva, vedie dokazovanie. Jeho úlohou je zistiť skutočnosti rozhodujúce pre správne určenie dane. Dokazovanie je procesný postup, na základe ktorého správca dane získa poznatky a informácie o všetkých skutočnostiach dôležitých pre správne a objektívne rozhodnutie. Správca dane nie je pri dokazovaní viazaný iba návrhmi daňových subjektov, je však povinný zistiť skutkový stav veci čo najúplnejšie. Daňové konanie nie je konaním vyhľadávacím. Z uvedeného vyplýva, že je to práve správca dane, kto rozhodne, ktoré dôkazy vykoná, akým spôsobom a či vôbec dokazovanie doplní, aké závery vyvodí z jednotlivých dôkazov. V daňovom konaní sa uplatňuje zásada voľného hodnotenia dôkazov a zásada objektívnej pravdy. V zmysle týchto zásad sú

príslušné správne orgány povinné postupovať. V nadväznosti na vyššie uvedené kasačný súd poukazuje na uznesenie Ústavného súdu SR zo dňa 14. novembra 2018, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, v zmysle ktorého „Daňový subjekt má v daňovom konaní dve základné povinnosti: povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenia dokázať. Formálne sa obe tieto povinnosti realizujú tak, že daňový subjekt podá riadne vyplnené daňové priznanie (povinnosť tvrdiť), pričom spolu s ním predloží správcovi dane písomné doklady, ktoré je podľa právnych predpisov povinný viesť (dôkazná povinnosť). Takto si daňový subjekt splní svoje povinnosti v daňovom konaní, teda aj povinnosť dôkaznú. Ak však správca dane pri preverovaní uvedených písomných podkladov preukázateľne spochybni vierohodnosť, pravdivosť alebo úplnosť dôkazov predložených daňovým subjektom, potom možno konštatovať, že správca dane splnil svoju dôkaznú povinnosť a v takom prípade je opäť len na daňovom subjekte, či predložením alebo 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“.

33. 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.

34. Správca dane preveroval reálnosť dodávok priamo u dodávateľa BRASTRECH s.r.o. a zistil, že uvedená spoločnosť v rozhodnom čase nedisponovala potrebnými personálnymi ani materiálnymi prostriedkami, ktoré by umožňovali realizovať sťažovateľom deklarovanú dodávku služieb. Správca dane vykonal dokazovanie nielen vo vzťahu k tomuto priamemu dodávateľovi sťažovateľa, ale preveroval celý reťazec spoločností, ktoré sa mali na dodávkach plnení podieľať. Vo vzťahu k zisteniam viažucim sa k jednotlivým spoločnostiam neboli preukázané žiadne také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení. Ich činnosti sa v zásade obmedzovali len na vystavenie a úhrady faktúr, t.j. nešlo o vykonávanie podnikateľskej/ekonomickej činnosti, 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.

35. 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.

36. 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 spochybniť. Správcom dane bolo spochybnené, že predmet plnenia deklarovaný faktúrami od dodávateľa BRASTRECH s.r.o. bol sťažovateľovi dodávateľom dodaný.

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

38. Ku kasačnej námietke sťažovateľa, v ktorej namietal odklon od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu, kasačný súd uvádza, že sťažovateľ nekonkretizoval žiadne právne závery vyplývajúce z rozhodovacej činnosti kasačného súdu, ktoré by dôvodnosť tejto námietky umožňovali posúdiť, a preto sa ňou bližšie nemohol ani zaoberať.

39. Námietku sťažovateľa o nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku z dôvodu neuvedenia konkrétnych nezrovnalostí vo výpovediach sťažovateľa vyhodnotil kasačný súd taktiež ako nedôvodnú. Pre úplnosť v tejto súvislosti poznamenáva, že sťažovateľ menil svoje tvrdenia napríklad vo vzťahu k prenájmu osobných automobilov.

40. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozsudku krajského súdu. 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.

41. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd kasačnú sťažnosť sťažovateľa podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP. Sťažovateľ v kasačnom konaní úspech nemal, pričom žalovanému náhrada trov kasačného konania prislúcha len v prípade, ak to možno spravodlivo požadovať a po splnení zákonom stanovených podmienok len výnimočne (§ 168 SSP), ktoré v danom prípade nenastali, a preto kasačný súd účastníkom konania nárok na náhradu trov kasačného konania nepriznal.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta SSP).

Poučenie :

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

