

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/19/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200080
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Marián Trenčan
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200080.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Mariána Trenčana a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. v právnej veci žalobcu (v konaní sťažovateľ): DROTÁR Autošport, s.r.o., so sídlom Levočská 11, Prešov, IČO: 36 444 855, právne zastúpeného: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom Floriánska 16, Košice, IČO: 45 006 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102413531/2018 z 30. novembra 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č. k. 1S/13/2019-128 zo 14. mája 2021, ECLI:SK:KSPO:2021:8019200080.4, takto

rozhodol:

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

II. Účastníkom konania sa nárok na náhradu trov kasačného konania n e p r i z n á v a .

Odôvodnenie

I.

Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Prešov (ďalej „správca dane“ či „prvostupňový správny orgán“) rozhodnutím č. 101655120/2018 z 23. 08. 2018 (ďalej „prvostupňové rozhodnutie“) 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 „Daňový poriadok“) vyrubil sťažovateľovi rozdiel dane v sume 68.600,- € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie september 2015.

2. Na odvolanie sťažovateľa žalovaný rozhodnutím č. 102413531/2018 z 30. 11. 2018 (ďalej „preskúmané rozhodnutie“ či „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil, pričom sa stotožnil so všetkými skutkovými aj právnymi závermi prvostupňového správneho orgánu.

3. Daňové orgány na základe vykonaného dokazovania zhodne dospeli k záveru, že pri uplatnení práva na odpočítanie DPH z faktúr od spoločnosti BRASTRECH s.r.o., predmetom ktorých bolo dodanie

služieb súvisiacich s účasťou na automobilových podujatiach (reklamné služby, prenájom a príprava súťažných vozidiel), neboli splnené podmienky pre uplatnenie práva na odpočítanie DPH. Podľa správca dane dokazovanie nepreukázalo, že by došlo k dodaniu, resp. uskutočneniu zdaniteľných obchodov dodávateľom BRASTRECH s.r.o tak, ako je to uvedené na zmienenej faktúre.

4. Správcom dane bolo spochybnené, že predmet plnenia deklarovaný faktúrami od dodávateľa BRASTRECH s.r.o. bol sťažovateľovi ním aj reálne dodaný. Správca dane preveroval dané skutočnosti 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 viazucim sa k jednotlivým spoločnostiam neboli preukázané žiadne také skutočnosti, ktoré by nasvedčovali reálnosti uskutočnenia zdaniteľných plnení (subdodávateľa s nekontaktnými štatutármi či štatutármi bez trvalého pobytu, virtuálnymi sídlami spoločností a bez vykáanej ekonomickej činnosti). Dospel k záveru, že 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. Zo zistení správca dane taktiež vyplynulo, 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, nakoľko faktúrami deklaroval prenájom dvoch identických typov vozidiel od dvoch rôznych dodávateľov v rovnakom rozhodnom období. Žalovaný v zhode so správcom dane skonštatoval, že takéto zistenia iba podporujú celkové závery o tom, že išlo o fakturáciu dodávok bez reálneho plnenia, a teda neboli splnené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane.

II.

Konanie pred správnym súdom

5. Krajský súd v Prešove (ďalej „krajský súd“ či „správny súd“) rozsudkom č. k. 1S/13/2019-128 zo 14. mája 2021, ECLI:SK:KSPO:2021:8019200080.4 (ďalej „napadnutý rozsudok“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S. s. p.“) zamietol žalobu, ktorou sa sťažovateľ domáhal preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného.

6. Správny súd v odôvodnení odkazujúc na rozsudok tamojšieho súdu sp. zn. 1S/7/2019 v skutkovo takmer rovnakej veci (identický sťažovateľ, totožný predmet konania, identická daňová kontrola) 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 sťažovateľa v rámci daňového konania preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane až následne verifikuje skutočnosti a doklady predložené sťažovateľom, od ktorého je možné spravodlivo požadovať preukázanie len tých skutočností, ktoré mohol reálne ovplyvniť, nakoľko boli v jeho právnej sfére vplyvu. Z administratívneho spisu však správne 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 český dodávateľ Karel Trněný - SINKOV. Vo vzťahu k ostatným službám nebol vôbec preukázaný ich obsah a rozsah, keďže sťažovateľ si svoje dôkazné bremeno, pokiaľ ide o dodanie služieb, nesplnil.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

7. Proti rozsudku krajského súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť, z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP a navrhol v zmysle § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmeniť tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vráti správcom dane na ďalšie konanie. Sťažovateľ sa predovšetkým nestotožnil so záverom správneho súdu, že nepreukázal reálnosť služieb, ktoré mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o.

8. Kasačný súd v stručnosti rekapituluje sťažnostné body:

- z administratívneho spisu je zrejmé, že sťažovateľ, ako aj jeho dodávateľ dodanie služieb potvrdili, pričom samotné dodanie služieb nebolo v konaní sporné, a ich realnosť nerozporuje ani správny súd. Pokiaľ dodávateľ sťažovateľa nevie preukázať osobu svojho subdodávateľa, ide o vzťah medzi dodávateľom, sťažovateľom a jeho subdodávateľom, na ktorý žalobca 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 neuniesla dôkazné bremeno, je potrebné, aby správca dane vyvodzoval sankcie voči tejto spoločnosti a nie voči osobe sťažovateľa,
 - sťažovateľ nesúhlasí so záverom správneho súdu, že žalobca nepreukázal osobu dodávateľa. Má za to, 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,
 - správny súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, ak uviedol, že sám žalobca 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 P. A. X L. a preteky automobilov do vrchu na vozidle C. F. L.. Obe vozidlá mal sťažovateľ v nájme, a to od p. Karola Trněného. Žalobca 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, a formuláciu na faktúre sťažovateľ považuje iba za nepresnú formuláciu, kedy v skutočnosti išlo o testovanie, repasovanie, servis a pod. prenajatých vozidiel (od p. Trněného),
 - za dôvod nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku považuje tvrdenie správneho súdu, kde tento uvádza, 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 napadnutého rozsudku však nie je identifikovateľné, aké nezrovnalosti vo výpovediach žalobcu mal správny súd na mysli,
 - podľa sťažovateľa je zrejmé, že správca dane počas konania selektívne vychádzal iba z dôkazov, ktoré mohli prípadne vyvolať určité pochybnosti o zdaniteľnom obchode, no na dôkazy, ktoré tieto pochybnosti vyvracali, resp. potvrdzovali sťažovateľom tvrdené skutočnosti správca dane neprihliadal, na základe čoho následne usúdil, že sťažovateľ neuniesol svoje dôkazné bremeno. S uvedeným nesprávnym a nezákonným postupom sa stotožnil i správny súd.
9. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojej argumentácii obsiahnutej vo vyjadrení k správnej žalobe a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

IV.

Právne závery kasačného súdu

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal napadnutý rozsudok v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2 S. s. p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/ S. s. p.), a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S. s. p.), zohľadniac § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po verejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná, a preto po predchádzajúcom zverejnení termínu verejne vyhlásil dňa 29. mája 2023 tento rozsudok, ktorým podľa § 461 S. s. p. kasačnú sťažnosť zamietol.

11. Predmetom kasačného konania v prejednávanej veci je rozsudok krajského súdu o zamietnutí žaloby, ktorou sa sťažovateľ domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného vo veci vyrubenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu 68.600 € na DPH za zdaňovacie obdobie september 2015. Kasačný súd poukazuje na skutkové závery krajského súdu v tom rozsahu, ako si ich tento osvojil zo zistení uvedených správnymi orgánmi ako aj sťažovateľom, ktoré sú obsiahnuté v administratívnom spise.

12. Konajúci senát kasačného súdu v zmysle § 464 ods. 1 SSP poukazuje na rozsudok senátu 5S kasačného súdu vo veci tých istých účastníkov sp. zn. 5Sfk/19/2021 z 30. 03. 2023, ktorý sa týkal tej istej daňovej kontroly u sťažovateľa, avšak zdaňovacieho obdobia november 2015, pričom je založený na skutkovo totožných okolnostiach posudzovaného obchodného prípadu (identický dodávateľ,

identická dodaná služba). Kasačný súd označeným rozsudkom zamietol kasačnú sťažnosť žalobcu, pričom sťažnostné body tejto kasačnej sťažnosti sú rovnaké ako v prejednávanej veci, ktorý sa týka určenia rozdielu v sume nadmerného odpočtu za zdaňovacie obdobie september 2015. Senát 2S kasačného súdu ďalej cituje z menovaného rozsudku, sp. zn. 5Sfk/19/2021 z 30. 03. 2023, s ktorým sa v celom rozsahu stotožňuje:

„19. V prejednávanej veci bola správcovi dane pri dodávateľovi BRASTRECH s.r.o. spochybnená druhá hmotnoprávna podmienka - materiálna existencia plnenia. Toto spochybnenie 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.

20. V prípade, ak správca dane relevantne spochybní splnenie hmotnoprávnych 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. I. 50 administratívneho spisu). Keďže splnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane preukazuje osoba, ktorá si odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľ), bol sťažovateľ následne povinný pochybnosti správcu dane vyvrátiť a preukázať, že hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane splnil. Sťažovateľ si túto svoju dôkaznú povinnosť následne nesplnil.

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

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

23. 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 spochybnenie jeho pôvodných dôkazov správcovi dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom konaní k presúvaniu dôkazného bremena medzi správcovi dane a daňovým subjektom, čo predstavuje praktické vyjadrenie kombinácie uplatňovania zásady vyhľadávacej a zásady prejednávacej“.

24. 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.

25. 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 viazucim 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.

26. 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.

27. 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 viazucich 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.

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

13. 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 Najvyšší správny súd kasačnú sťažnosť podľa § 461 Správneho súdneho poriadku ako nedôvodnú zamietol.

14. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd 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.

15. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3 : 0.

Poučenie :

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