

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sfk/19/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200090
Dátum vydania rozhodnutia: 30. marca 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200090.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, 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, IČO: 45 006 032, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102414228/2018 z 30. novembra 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 1S/23/2019-127 zo 14. mája 2021, 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. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) napadnutým rozsudkom č.k. 1S/23/2019-127 zo 14. mája 2021 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. 102414228/2018 z 30. novembra 2018. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 a nasl. S.s.p. tak, že ich náhradu účastníkom konania nepriznal.

2. Rozhodnutím č. 102414228/2018 z 30. novembra 2018 žalovaný podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov (ďalej len „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101655568/2018 z 23. augusta 2018, ktorým bol podľa ustanovenia § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 74 500,- € za zdaňovacie obdobie november 2015.

3. Dôvodom vyrubenia dane žalobcovi boli závery správcu dane o porušení ustanovenia § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a/ v nadväznosti na ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) z faktúr od spoločnosti BRASTRECH s.r.o. za prenájom automobilov a za dodanie služieb súvisiacich s účasťou žalobcu na automobilových podujatiach.

4. Správny súd 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.

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

6. 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.

II.

Kasačná sťažnosť

7. 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 správneho súdu, že nepreukázal reálnosť služieb, ktoré mu boli dodané spoločnosťou BRASTRECH, s.r.o.

8. 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 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 neunesla dôkazné bremeno je potrebné, aby správca dane vyvodzoval sankcie voči tejto spoločnosti a nie voči osobe sťažovateľa.

9. 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.

10. Žalobca má tiež za to, že správny súd dospel na základe vykonaných dôkazov k nesprávnym skutkovým zisteniam, ak uviedol, že sám žalobca nedokáže špecifikovať v čom fakturované služby mali spočívať.

11. K nezrovnalosti ohľadom prenájom dopravného prostriedku uviedol, že v kontrolovanom zdaňovacom období boli preteky uskutočňované s vozidlom Citroen DS 3 WRC a preteky automobilov do vrchu na vozidle Škoda Fabia WRC. Obe vozidlá mal sťažovateľ v nájme a to od p. W. O.. 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. prenájatých vozidiel (od p. O.).

12. Za dôvod nepreskúmateľnosti napadnutého rozsudku sťažovateľ 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 rozhodnutia ale nie je podľa sťažovateľa možné zistiť aké nezrovnalosti vo výpovediach žalobcu mal súd na mysli.

13. Podľa sťažovateľa je zrejmé, že správca dane počas konania selektívne vychádzal iba z dôkazov, ktoré mohli prípadne vyvolať určité pochybnosti o zdaniťnom 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.

14. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti žiadal, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietol.

III.

Konanie pred Najvyšším správnym súdom Slovenskej republiky

15. 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 správneho 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.).

16. 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

17. 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.

18. 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.

19. V prejednávanej veci bola správcom 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 W. O. - SINKOV, a taktiež ani vo vzťahu k ostatným službám nebol preukázaný ich obsah a rozsah.

20. 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.

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 hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane sťažovateľom. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

22. 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

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 správcu dane. Týmto spôsobom dochádza v procese dokazovania v daňovom

konaní k presúvaníu dôkazného bremena medzi správcom 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 uskutočneníu 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 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, sporej 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 W. O. - 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 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.

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.

IV.

Záver a trovy konania

29. Záverom kasačný súd poukazuje na to, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti namieta 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.

30. Sťažovateľ taktiež namietal nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku z dôvodu neuvedenia konkrétnych nezrovnalostí vo výpovediach sťažovateľa. Kasačný súd túto námietku taktiež nepovažuje za dôvodnú a poukazuje, že sťažovateľ menil svoje tvrdenia napríklad vo vzťahu k prenájmu osobných automobilov.

31. 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.

32. 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.

33. 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.