

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 10Sžfk/29/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200244
Dátum vydania rozhodnutia: 28. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200244.1

ROZSUDOK

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: AGROKOM - PLUS, spol. s r.o., so sídlom Pod Hrádkom 13373/30, Prešov, IČO: 36 450 642, právne zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát so sídlom Floriánska 16, Košice, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100406423/2019 zo dňa 8. februára 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/24/2019-71 zo dňa 3. decembra 2020,

r o z h o d o l :

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Prešove č.k. 2S/24/2019-71 zo dňa 3. decembra 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě a ľ š i e k o n a n i e .

O d ō v o d n e n i e

1. Krajský súd v Prešove (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) rozsudkom č.k. 2S/24/2019-71 zo dňa 3. decembra 2020, postupom podľa § 191 ods. 1 písm. d/ a e/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „S.s.p.“) zrušil rozhodnutie žalovaného č. 100406423/2019 zo dňa 8. februára 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. O trovách konania rozhodol s poukazom na § 167 a nasl. S.s.p. tak, že žalobcovi priznal ich úplnú náhradu voči žalovanému.

2. Rozhodnutím č. 100406423/2019 zo dňa 8. februára 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“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101426972/2018 zo dňa 24. júla 2018, ktorým bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 10 000,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj ako „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2015 s odôvodnením, že žalobca nepreukázal dodanie reklamných a marketingových služieb od dodávateľa LIMOON s.r.o., keď nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a v nadväznosti na to mu nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

3. Žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období júl 2015 uplatnil odpočítanie dane z faktúry č. 201522 s dátumom vyhotovenia 1. júla 2015 a dátumom dodania od 1. júla 2015 od dodávateľa LIMOON s.r.o. na základ dane v sume 50 000- €, DPH 10 000,- €, spolu fakturovaná čiastka 60 000,- €, ktorej predmetom boli reklamné a marketingové služby na základe zmluvy. Správca dane vykonal dokazovanie za účelom preverenia dodania služieb dodávateľom LIMOON s.r.o. K faktúre bola zo strany žalobcu predložená Zmluva o reklamných službách zo dňa 1. apríla 2015, podľa ktorej agentúru LIMOON s.r.o. zastupoval Z. N.. Zmluva zaväzovala spoločnosť LIMOON s.r.o. dodať predmet zmluvy v rozsahu uvedenom v prílohe č. 1 k tejto zmluve. Podľa faktúry reklamné a marketingové služby boli dodané dňa 1. júla 2015, avšak premiéra filmu Akceptácia sa uskutočnila dňa 18. septembra 2015 v Horskem hoteli Popradské Pleso. Svedok p. N., konateľ spoločnosti LIMOON s.r.o. dňa 12. decembra 2017 nepredložil žiadny z dokladov, ktoré od neho správca dane požadoval, nepoznal konateľov (subdodávateľa) spoločnosti JM film s.r.o., podľa jeho vyjadrenia všetko riešil nebohý L.. N.. Na Sponzorskej zmluve zo dňa 13. júla 2015 uzatvorenej so spoločnosťou JM film s.r.o. bol však uvedený Z. N. ako štatutár spoločnosti LIMOON s.r.o.

4. K tvrdeniu žalobcu, že len L.. H. N. by objasnil spoluprácu s daňovým subjektom, daňové orgány uviedli, že podľa Zmluvy o reklamných službách zo dňa 1. apríla 2015 zmluvnú stranu reklamnú agentúru LIMOON s.r.o. zastupoval Z. N., konateľ, ktorý sa nevedel sa vyjadriť ani poskytnúť dôkazy k uvedeným plneniam, nepamätal si mená osôb, ktoré realizovali reklamné služby za spoločnosť LIMOON s.r.o., nevedel podpísať spôsob realizácie kontaktu ani iné skutočnosti. Z. N. zastupoval spoločnosť LIMOON s.r.o. na Zmluve o reklamných službách zo dňa 1. apríla 2015, ktorá bola uzatvorená so žalobcom a zastupoval spoločnosť LIMOON s.r.o. aj na Sponzorskej zmluve zo dňa 13. júla 2015, ktorou bol poskytnutý sponzorský príspevok vo výške 7 000,- € na výrobu filmu Akceptácia. Z uvedeného dôvodu správca dane vypočul ako svedka M. O., konateľa spoločnosti JM film s.r.o.. L.. H. N. nezastupoval spoločnosť LIMOON s.r.o. na žiadnej z uzatvorených zmlúv ani na Zmluve o reklamných službách zo dňa 1. apríla 2015 ani na Sponzorskej zmluve zo dňa 13. júla 2015. Správca dane nahliadnutím do spisu získal taktiež informácie od matky nebohého L.. N. o pôsobení a činnosti L.. H. N.. Súčasťou nahliadnutia do spisu bola aj zápisnica z miestneho zisťovania a preverovania na Obecnom úrade Tarnov ohľadom podpisov na generálnej plnej moci zo dňa 13. novembra 2013. Návrh dokazovania formou posúdenia súdnym znalcom z oblasti reklamného práva a vypočutie svedkov odberateľov, ktorí by podľa žalobcu dosvedčili, že sa stali jeho obchodnými partnermi na základe reklamnej informácie realizovanej v rámci propagácie dokumentárneho filmu Akceptácia, považovali daňové orgány za neopodstatnený.

5. Vo vzťahu k námietke žalobcu ohľadom neumožnenia konfrontácie s niektorými dôkazmi použitými v daňovej kontrole a zúčastnenia sa na procesných úkonoch a tiež použitie ako dôkazu úradného záznamu z nahliadnutia do spisu daňového subjektu MARKO a MARKO, daňové orgány uviedli, že správca dane v priebehu celej kontroly ako aj počas vyrubovacieho konania postupoval v úzkej súčinnosti s daňovým subjektom v súlade s ust. § 3 Daňového poriadku, s tým, že v zmysle § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane. K opätovnému vypočutiu svedka M. O. žalovaný uviedol, že tohto vypočul dňa 6. apríla 2018 a jeho emailové vyjadrenie nepovažoval za dôležité. Požiadavku na opätovné vypočutie svedka O. považoval za bezdôvodnú. Čo sa týka rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn. 3Sžf 66/2007 zo dňa 6. marca 2008, na ktorý sa odvolával žalobca žalovaný uviedol, že predmetným rozsudkom bol riešený spor vo veci posúdenia poplatkov za účasť na letákových akciách, čo nesúvisí s daným prípadom a k rozsudku Najvyššieho súdu SR sp.zn.5Sžf 4,6,7,8/2014, uviedol, že daný rozsudok nesúvisí s meritom veci.

6. Daňové orgány poukázali na to, že samotná existencia vyššie uvedených dokladov ešte nie je dôkazom, že žalobca bol oprávnený uplatniť si odpočítanie dane na základe faktúry. Do pozornosti dali aj požiadavku výberu obchodných partnerov a argumentovali ust. § 265 ako aj § 135a a § 194 Obchodného zákonníka. K poukázaniu na bezprostrednú väzbu prijatej služby na zdaniteľné plnenia platiteľa a súvislosť s ekonomickou činnosťou, čo malo byť preukázané zvýšením obratu, uviedli, že túto zásadu vyjadruje § 39 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH, avšak právo na odpočítanie dane z dodanej

služby podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH je možné uplatniť len za podmienky, že u dodávateľa vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH.

7. Správny súd v odôvodnení svojho rozhodnutia predovšetkým poukázal na prenesenie dôkazného bremena, pričom odkázal na ustanovenie § 24 ods. 1 Daňového poriadku. Na základe uvedeného bolo povinnosťou žalobcu v rámci daňového konania preukázať, že nárok si uplatňuje v súlade so zákonnými podmienkami. Správca dane však napriek tejto snahe žalobcu pri každom vykonaní dôkazov verifikoval tieto skutočnosti a doklady predložené žalobcom ako dôkazy, ktoré nebolo možné preveriť a podľa správneho súdu sa viac-menej zaoberal dôkazmi, ktoré neboli v danom konaní dôležité a podstatné. Takouto skutočnosťou bolo aj preukazovanie podpisov a overenia podpisov na plnej moci zo dňa 13. novembra 2013 udelenej p. N. v pre L.. N.. Správca dane sa podľa správneho súdu zaoberal overovaním, resp. samotným posudzovaním, či tieto podpisy boli danej osoby, avšak nevenoval sa ani samotnému vykonaniu podstatného dôkazu a to je preverenia, či na tomto plnomocenstve bol skutočne podpis Z. N.. To, či bol na plnomocenstve, a teda na tejto generálnej plnej moci podpis L.. N., sa dalo zistiť iba dokazovaním z odboru písomznalecstva. Nakoľko táto osoba je toho času mŕtva, pretože zomrela 3. augusta 2016.

8. Správny súd ohľadom tejto osoby a dôkazov, ktoré boli použité v rámci daňovej kontroly, opätovne nesúhlasil s postupom správcu dane, pretože tento sa zaoberal výpoveďou matky nebohého L.. N. ako dôležitého dôkazu v rámci vykonanej daňovej kontroly, pričom matka nebohého len potvrdila skutočnosti, že sa zdržiaval v Bratislave, resp. že vykonával jeden mesiac prácu kamionistu, v zimných mesiacoch bol inštruktorom vo Švajčiarsku. Tieto skutočnosti však nepotvrdili ani nevyvrátili, že sa na základe generálnej plnej moci zo dňa 13. novembra 2013 zaoberal skutočnosťami, ktoré boli následne predmetom faktúry zo dňa 1. júla 2015. Správca dane sa nedostatočným spôsobom zaoberal podstatou tejto generálnej plnej moci, pretože nevenoval pozornosť tomu, že tak svedok Z. N. ako aj konateľ spoločnosti JM film s.r.o. potvrdili, že ako so zástupcom spoločnosti LIMOON s.r.o. komunikovali s L.. N.. Pokiaľ správca dane viedol dokazovanie ohľadom podpisov či už na samotnej generálnej plnej moci, resp. na Zmluve o poskytnutí reklamných služieb, bolo jeho povinnosťou zamerať sa na podpis konateľa spoločnosti a to Z. N.. Na základe jeho opätovného vypočutia by správca dane dospel k záveru, či teda samotná zmluva bola podpísaná za tých podmienok, ktoré sú uvedené jednak v zmluve, ako aj v prílohe č. 1 k tejto zmluve.

9. Ďalej krajský súd poukázal na nedostatočné vyhodnotenie dôkazných prostriedkov, ktoré boli predložené na základe výziev správcu dane a to Slovenskou sporiteľňou. Táto predkladala viaceré DVD nosiče, ktoré správca dane vyhodnotil s jednoznačným záverom, že na týchto nebolo uvedené obchodné meno žalobcu, avšak toto tvrdenie správcu dane a žalovaného je v rozpore s tým, čo preukázala Slovenská sporiteľňa predložením DVD nosičov. Bolo povinnosťou správcu dane uvedené predložené nosiče vyhodnotiť v tom zmysle, či to obchodné meno žalobcu bolo uvedené na týchto nosičoch. Správca dane sa týmto smerom nevybral, ale s poukazom na DVD nosiče venoval sa tomu, či papier bol takej alebo onakej kvality. Aj v tomto prípade správny súd poukázal na to, že správca dane viedol svoje dokazovanie nie správnym smerom. Jeho úlohou bolo v prvom rade vyhodnotiť, či logo a obchodné meno žalobcu bolo umiestnené v propagácii dobrodružného filmu Akceptácia, t.j. na propagačnom materiály uvedeného filmu, teda aj na DVD nosičoch.

10. Krajský súd mal za to, že žalovaný dospel k nesprávnemu právnemu záveru, že nie je možné na základe skutočností preukázaných počas daňovej kontroly, žalobcovi ako daňovému subjektu priznať odpočítanie dane z faktúry od spoločnosti LIMOON s.r.o. Z ustanovenia § 24 ods. 2 Daňového poriadku vyplýva, že toto ustanovenie obsahuje demonštratívny, nie taxatívny výpočet toho, čo je v rámci daňového konania možné použiť ako dôkaz, preto argument správcu dane ohľadom samotnej výpovede konateľa spoločnosti JM film s.r.o. M. O., ako aj doplnenie výpovede Z. N., bývalého konateľa spoločnosti LIMOON s.r.o., považoval správny súd za nedostatočný zo strany správcu dane. Správny súd mal za to, že ak správca dane dospel k záveru, že svedok M. O. svojim podaním zo dňa 23. apríla 2018 zmenil svoju výpoveď, resp. ju doplnil, bolo jeho povinnosťou na základe tohto písomného podania čo najpresnejšie zistiť skutkový stav veci a vykonať opätovný výsluch svedka O. o to viac, že nebol viazaný iba predmetným ustanovením, ale bol viazaný aj návrhom daňového subjektu

v rámci daňovej kontroly. S poukazom na túto skutočnosť ako aj následne na skutočnosť, že došlo k rozporovaniu samotnej existencie a pravosti podpisov na generálnej plnej moci zo dňa 13. novembra 2013 ako aj ďalších skutočností, ktoré sa týkali podpisu L.. N., bolo preto potrebné aj na základe opätovného návrhu žalobcu tomuto vyhovieť a zo strany správcu dane pristúpiť k nariadeniu znaleckého dokazovania v oblasti písomznanectva.

11. Z administratívneho spisu, rovnako aj z rozhodnutí orgánov verejnej správy, však podľa názoru správneho súdu nevyplýva záver správcu dane, že žalobca dodanie samotnou spoločnosťou LIMOON, s.r.o. nepreukázal. Pokiaľ správca dane a žalovaný argumentuje tým, že žalobca ako daňový subjekt sa nezúčastnil výpovede svedka Z. N., resp. M. O., nič nebránilo správcovi dane, aby na základe vyjadrení a návrhov žalobcu postupoval s poukazom na obsah ustanovenia § 24 ods. 4 Daňového poriadku.

12. Správny súd dospel k záveru, že tak žalovaný ako aj správca dane nespochybňovali materiálnu existenciu deklarovaných služieb a dodávok týchto služieb, ale skutočnosť, že tieto služby dodala spoločnosť LIMOON s.r.o. Odpočítanie dane bolo teda spochybnené s ohľadom na skutočnosť, že správca dane mal pochybnosti, či toto deklarované plnenie, teda dodanie reklamných služieb, ktoré uviedla spoločnosť LIMOON s.r.o. na faktúre reálne dodala a to s ohľadom na preverovanie u subdodávateľa spoločnosti JM film s.r.o. Správny súd zistil, že pri uvedenej faktúre je popis dodaných služieb, avšak v tomto prípade nejde o takú situáciu, žeby žalobca disponoval iba faktúrou so všeobecným popisom, ale ide aj o predloženie DVD nosičov, ide o predloženie samotnej zmluvy o poskytovaní reklamných služieb a jej prílohy, ide o výpovede bývalého konateľa spoločnosti LIMOON s.r.o. ako aj konateľa spoločnosti JM film s.r.o.. Z uvedených dôkazných prostriedkov mal podľa správneho súdu správca dane bezpochyby vychádzať. Z obsahu administratívneho spisu mal správny súd za preukázané, že u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania žalobcovho dodávateľa, na ktorú skutočnosť žalobca ako daňový subjekt následne nemá vplyv. Žalobca ako daňový subjekt preukázal dané plnenie faktúrou, ktorá mu bola vystavená dodávateľom a to spoločnosťou LIMOON s.r.o. Podľa § 24 ods. 4 Daňového poriadku, ako už súd uvádzal, je dôkazom všetko, čo sa dá použiť v prospech daňového subjektu a na preukázanie skutočného stavu veci. Pokiaľ správca dane viedol svoje dokazovanie jednosmerne, bez toho, aby akceptoval návrhy na vykonanie opätovného vypočutia a vykonanie dôkazov formou nariadenia znaleckého dokazovania, preniesol takýmto spôsobom správca dane dôkazné bremeno výlučne na daňový subjekt, pričom podľa názoru správneho súdu bolo na strane správcu dane, aby uvedené skutočnosti, ktoré spochybnil on sám, dal do súladu so zákonom a dané nezrovnalosti napravil už teda v rámci vykonania daňovej kontroly.

13. Proti tomuto rozsudku podal žalovaný - sťažovateľ kasačnú sťažnosť. Nesúhlasil s názorom správneho súdu, že sa správca dane nedostatočným spôsobom vysporiadal s dôkazmi, ktoré žalobca v daňovom konaní predložil. Správca dane preveroval poskytnutie fakturovaných služieb u žalobcu, ktorý mu predložil faktúru od LIMOON, s.r.o., zmluvu zo dňa 1. apríla 2015 vrátane prílohy č. 1 a DVD nosič k filmu Akceptácia. Žalobca ale nepredložil také dôkazy, ktoré by bezpochyby preukazovali, že služby boli uskutočnené práve dodávateľom uvedeným na faktúre. Tvrdenie žalobcu, že vo veci realizácie reklamných služieb konal s p. L.. N. zostalo iba v rovine všeobecného konštatovania bez preukázania poskytnutia reklamných služieb. Sťažovateľ taktiež nesúhlasil s názorom správneho súdu, že je potrebné vykonať znalecké dokazovanie podpisov Z. N. a L.. N.. Samotný správny súd uviedol, že správca dane sa zaoberal dôkazmi, ktoré v konaní neboli dôležité a takouto skutočnosťou malo byť aj preukázanie a overovanie podpisov plnej moci zo dňa 13. novembra 2013 udelenej Z. N. v prospech L.. N.. Skutočnosť, že L.. N. bol splnomocnený na realizáciu zdaniteľného obchodu potvrdil Z.Á. N. a vykonanie znaleckého dokazovania podpisov by nemalo vplyv na zistený skutkový stav a preto jeho vykonanie je v merite veci neopodstatnené. Sťažovateľ mal za to, že správca dane neuznanie odpočítania dane nezaložil na vizuálnom porovnaní podpisov uvedených osôb, ale na nepreukázaní uskutočnenia reklamných služieb spoločnosťou LIMOON, s.r.o. v nadväznosti na vznik jej daňovej povinnosti. Podľa sťažovateľa by samotné preukázanie pravosti podpisov znalcom neprispelo k objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a správca dane mal k dispozícii dostatok dôkazov.

14. Ďalej uviedol, že logo žalobcu na DVD nosiči bez uvedenia akýchkoľvek jeho ďalších identifikačných údajov nemohlo prispieť k propagácii žalobcu, resp. nedošlo k poskytnutiu služby. Rovnako umiestnením vyobrazenia loga na nosičoch nebolo preukázané, aké reklamné a marketingové služby boli poskytnuté a ani kto tieto služby vykonal. Správca dane pritom použil výpoveď matky L. N. ako podporný dôkaz a tento dôkaz nepoužil ako základ pre neuznanie odpočítania dane z faktúry od dodávateľa LIMOON, s.r.o. Sťažovateľ nesúhlasil ani s právnym názorom správneho súdu, že sa nedostatočným spôsobom zaoberal podstatou plnej moci zo dňa 13. novembra 2013, a že správca dane opätovne nevypočul svedka Z. N., Uvedený svedok preložil predmetnú plnú moc, čím aj potvrdil údaje v nej uvedené a svoj podpis. O poskytnutí služieb žalobcovi však nepredložil žiaden dôkaz, nemal k dispozícii účtovníctvo spoločnosti, nevedel ako boli realizované reklamné služby. Žalobca sa uvedenej svedeckej výpovede nezúčastnil. Svedok správcovi dane poskytol odpovede na otázky týkajúce sa preverovania realizácie reklamných služieb a opätovným vypočutím by neboli získané nové informácie o predmetných plneniach. K tvrdeniu krajského súdu, že správca dane neakceptoval e-mailom doplnenú výpoveď svedka M. O., konateľa JM film, s.r.o. a opätovne ho nevypočul ako svedka sťažovateľ uviedol, že menovaného vypočul s tým, že žalobca sa predmetného výsluchu nezúčastnil. Z výpovede uvedeného svedka vyplynulo, že dal ústny súhlas pre spoločnosť LIMOON, s.r.o. na vytvorenie vlastnej verzie filmu za účelom jej prezentácie. Z doplňujúceho vyjadrenia svedka však vyplynulo, že menovaný poskytol súhlas s použitím filmových materiálov pre LIMOON, s.r.o. na vytvorenie reklamného filmu pre žalobcu, čo sa odlišovalo od jeho skôr podanej výpovede. K opätovnému výsluchu nebolo pristúpené z dôvodu, že jeho výpoveď by nepreukázala priame dodania reklamných služieb žalobcovi, s tým, že správca dane mal k dispozícii dostatok dôkazov, ktorými spochybnil dodanie služieb žalobcovi. Žiadal preto, aby kasačný súd napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

15. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že každé rozhodnutie orgánu verejnej moci musí byť preskúmateľné, musí byť z neho zjavný dôvod, ktorý viedol orgán k vydaniu rozhodnutia, z ktorých dôkazov orgán vychádzal a aké skutkové okolnosti z nich vyvodil. Napadnuté rozhodnutie sťažovateľa však takéto náležitosti nespĺňalo, keď je koncipované tak, že každú skutkovú okolnosť sťažovateľ, či správca dane iba opísal a následne vyhodnotil ako nedostatočný dôkaz, resp. dôkaz proti daňovému subjektu. Pri tomto postupe absentuje akákoľvek úvaha správcu dane čo ho k záverom viedlo, preto na to žalobca nemohol reagovať/brániť sa. Sťažovateľ až v kasačnej sťažnosti spresňuje hlavné dôvody, ktoré viedli k nepriznaniu nároku na odpočet DPH. V žiadnom prípade sťažovateľ nemôže postupovať tak, že v odôvodnení rozhodnutia iba označí celý rad dôkazov a skutočností a následne bez ich hodnotenia uvedie, že dospel k záveru, že nárok na odpočet dane nie je daný. Tvrdenie správcu dane, že nedošlo k poskytnutiu služby je tvrdením novým, keď z napadnutého rozhodnutia takýto záver nevyplýva. Deklarované plnenie bolo uskutočnené spoločnosťou LIMOON, s.r.o., čo bolo preukázané jednotlivými dôkazmi. Pokiaľ mal správca dane pochybnosti o tom, či mala spoločnosť LIMOON, s.r.o. oprávnenie na predaj reklamného priestoru, nakoľko mu nepostačovalo písomné vyjadrenie spoločnosti JM film, s.r.o., bolo povinnosťou správcu dane osobu konajúcu za túto spoločnosť ako svedka vypočuť. Žalobca mal za to, že dôkazné bremeno ho nezaťažuje bezhranične, pričom po splnení jeho dôkaznej povinnosti prešlo dôkazné bremeno na správcu dane.

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 je dôvodná. 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 zrušil rozhodnutie sťažovateľa č. 100406423/2019 zo dňa 8. februára 2019 a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Uvedeným rozhodnutím sťažovateľ potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Prešov č. 101426972/2018 zo dňa 24. júla 2018, ktorým bol žalobcovi vyrubený rozdiel dane v sume 10 000,- € na DPH za zdaňovacie obdobie júl 2015 s odôvodnením, že žalobca nepreukázal dodanie reklamných a marketingových služieb od dodávateľa LIMOON s.r.o., keď nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH a v nadväznosti na to mu nevzniklo právo na odpočítanie DPH podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH.

19. Vychádzajúc z dôvodov kasačnej sťažnosti považoval kasačný súd za potrebné zaujať právny názor k otázke správnosti a dostatočnosti právneho posúdenia veci krajským súdom, ktorý dospel k záveru o nezákonnosti rozhodnutia sťažovateľa a nutnosti toto rozhodnutie zrušiť a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

20. Kasačný súd z odôvodnenia kasačnou sťažnosťou napadnutého rozhodnutia krajského súdu (a napokon aj z rozhodnutí daňových orgánov) zistil, že dôvodom, pre ktorý bolo žalobcovi odopreté právo na odpočítanie dane bola skutočnosť, že neuniesol dôkazné bremeno v súvislosti s preukázaním dodania reklamných a marketingových služieb od dodávateľa LIMOON s.r.o.

21. Vzhľadom na to, že žalobca svoje tvrdenia o dodávke služieb oprel predovšetkým o formálne doklady - faktúra, zmluva o reklamných službách, resp. príloha č. 1 k tejto zmluve (ale i DVD nosič) správca dane dôvodne pristúpil k prevereniu tejto dodávky z hľadiska materiálneho, keď rozsiahlym dokazovaním spochybnil jej uskutočnenie, tak ako to deklaroval žalobca. Správca dane za účelom čo najúplnejšieho zistenia skutkového stavu pritom logicky preveroval nielen priameho dodávateľa žalobcu - spoločnosť LIMOON s.r.o., ale aj jeho subdodávateľa JM film, s.r.o..

22. Pochybnosti o tom, či došlo k dodaniu reklamných služieb zo strany spoločnosti LIMOON s.r.o. (a teda o tom, že jej s dodaním služby vznikla daňová povinnosť podľa § 19 ods. 2 zákona o DPH) pre daňové orgány vyplývali z viacerých zistení, ktoré sa týkali už vzťahu žalobca - dodávateľ t.j. LIMOON s.r.o., keď okrem zistenia, že dodávateľská spoločnosť t.č. nedisponovala materiálnymi ani personálnymi kapacitami, ktoré by umožňovali priamu realizáciu dodávky reklamných služieb, a ktorá následne zanikla správca dane vychádzal aj z výpovede p. N., ktorý mal ako konateľ dodávateľa uzavrieť (podpísať) so žalobcom zmluvu o reklamných službách zo dňa 1. apríla 2015. Výpoveď uvedeného svedka (v súvislosti s ktorou žalobca nevyužil svoje právo zúčastniť sa a klásť otázky), ktorý nemal žiadne vedomosti o predmetných dodávkach služieb a nemal k dispozícii účtovné doklady spoločnosti sa v zásade zúžila len na to, že reklamné služby mala spoločnosť realizovať prostredníctvom splnomocnenca p. N. (zomrel dňa X. V. XXXX) a to na základe plnej moci udelennej mu samotným konateľom - p. N. dňa 13. novembra 2013. V nadväznosti na to, správca dane formuloval aj určité pochybnosti, týkajúce sa udelenia zmienenej plnej moci (tak vo vzťahu k samotným podpisom na nej ako i absencii osoby zodpovednej za osvedčenie podpisu). Uvedené pochybnosti boli umocnené i tým, že ani samotný žalobca nepredložil žiadne dôkazy, ktoré by ním uvádzané tvrdenia majúce nasvedčovať spolupráci s p. N. preukazovali.

23. V súvislosti s preverovaním subdodávateľskej spoločnosti JM film, s.r.o. daňové orgány zistili, že ani táto spoločnosť nedisponovala materiálnymi, či personálnymi prostriedkami, ktoré by jej umožňovali vo vlastnej réžii realizovať produkciu filmu AKCEPTÁCIA, v rámci ktorého malo dôjsť aj k propagácii spoločnosti žalobcu. Z výpovede konateľa tejto spoločnosti - M. O. vyplynulo, že medzi spoločnosťou LIMOON s.r.o. a spoločnosťou JM film, s.r.o. bola uzatvorená iba sponzorská

zmluva, predmetom ktorej bolo poskytnutie finančného príspevku pre spoločnosť JM film, s.r.o. na výrobu zmieneneho filmu, v rámci ktorého filmu mala byť propagovaná spoločnosť LIMOON s.r.o., resp. žalobca. Uvedený svedok pritom jednoznačne nevedel uviesť s kým komunikoval za spoločnosť LIMOON s.r.o., t.j. či to bol p. N., alebo konateľ tejto spoločnosti p. N.. Správca dane preveroval aj to, či dodávateľovi žalobcu - LIMOON s.r.o. zo strany spoločnosti JM film, s.r.o. boli postúpené práva (ako aj to, čo bolo ich obsahom) v súvislosti s vytvorením reklamného priestoru v uvedenom filme. Z výpovede M. O. najskôr vyplynulo, že zo strany spoločnosti JM film, s.r.o. nebol udelený súhlas pre LIMOON s.r.o. na vyhotovenie DVD kópií filmu AKCEPTÁCIA, s tým, že predložil aj DVD nosič (zhodujúci sa s DVD nosičom preloženým Slovenskou sporiteľnou, a.s. ako hlavným partnerom projektu, súčasťou ktorého malo byť aj vyobrazenie obchodného mena žalobcu). V doplňujúcom vyjadrení uvedený svedok pritom potvrdil, že poskytol súhlas s použitím filmových materiálov pre LIMOON s.r.o.

24. Je potrebné uviesť, že pre posúdenie dôvodnosti žalobcom uplatneného nároku na odpočítanie dane (a s tým spojenú otázku vzniku daňovej povinnosti na strane dodávateľa v zmysle § 19 ods. 2 zákona o DPH) bolo podstatné zodpovedať, či žalobca uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k tomu, čo deklaroval predloženými dokladmi, t.j., že došlo k dodaniu služby spoločnosťou LIMOON s.r.o. Z vyššie uvedeného vyplýva, že správca dane preveroval primárne vzťah žalobca - LIMOON s.r.o., ktorú spoločnosť označil žalobca ako dodávateľa reklamných služieb. Zo zistení správcu dane viažucich sa k preverovaniu dodávateľa žalobcu však vyplynuli zásadné pochybnosti týkajúce sa ozrejmenia už samotnej povahy dodaných reklamných služieb, okolnosti za ktorých malo dôjsť k ich realizácii, ako i osôb, ktoré sa mali na ich uskutočnení podieľať (v konaní neboli okrem plnej moci predložené, resp. správcom dane zistené žiadne relevantné skutočnosti, napr. e-mailová komunikácia a pod., ktoré by jednoznačne podporovali tvrdenia o tom, že p. N. konal za LIMOON s.r.o.). Tieto pochybnosti žalobca v konaní pred daňovými orgánmi neodstránil či už predložením dôkazov, alebo návrhom na ich vykonanie. Je pritom len logické, že správca dane (vzhľadom na subdodávateľský charakter dodávky) vykonal zisťovanie i vo vzťahu k spoločnosti JM film, s.r.o.. Uvedené zistenia týkajúce sa vzťahu LIMOON s.r.o. - JM film, s.r.o. sa týkali predovšetkým posúdenia toho, či dodávateľ žalobcu - LIMOON s.r.o. mal nadobudnúť práva spojené s umiestnením obchodného mena a loga vo filme, resp. na DVD nosičoch a teda, či tieto práva mohol poskytnúť žalobcovi na zmluvnom základe.

25. Kasačný súd sa poukazuje na vyššie uvedené nemohol stotožniť s argumentáciou správneho súdu, že u správcu dane vznikli pochybnosti výlučne z dôvodu preverovania dodávateľa žalobcu, na ktoré žalobca nemal žiaden dosah. Kasačný súd predovšetkým poukazuje na to, že správca dane neprenášal na žalobcu dôkazné bremeno, ohľadne preukazovania takých skutočností, na ktoré by nemal vplyv. Pochybnosti o reálnosti dodávky a s tým spojený prenos dôkazného bremena na žalobcu sa týkali vzťahu žalobcu a jeho priameho dodávateľa - LIMOON s.r.o., na ktorý mal žalobca nevyhnutne ako podnikateľský subjekt (aj s ohľadom na požiadavku obozretnosti pri výbere obchodného partnera, majúci na zreteli potrebu obstarat' si dostatočné množstvo dôkazov pre prípadnú daňovú kontrolu v súvislosti s preverovaním nároku na odpočítanie dane) dosah. Zistenia správcu dane tak neboli pripísané na ťarchu žalobcu, tak ako to naznačoval (aj s odkazom na rozhodnutie sp.zn.3Sžf/1/2011). Z preverovania dodávky služieb deklarovaných predloženou faktúrou ani podľa názoru kasačného súdu nevyplývali žiadne také relevantné skutočnosti, ktoré by nasvedčovali uskutočneniu dodávky služieb dodávateľom LIMOON s.r.o., na materiálnom základe.

26. Ako neuspokojivé, resp. nedostatočne právne zdôvodnené považoval kasačný súd závery krajského súdu, v zmysle ktorých daňovým orgánom vytýkal, že žalobca nedisponoval iba faktúrou, ale k dispozícii mal aj ďalšie dôkazy a to DVD nosič, zmluvu o poskytnutí reklamných služieb, výpovede konateľa dodávateľa LIMOON s.r.o. a konateľa subdodávateľa JM film, s.r.o., z ktorých bolo potrebné vychádzať. Kasačný súd poukazuje na to, že daňové orgány uvedené dôkazy hodnotili a to vo väzbe na preukázanie dodávky služieb od spoločnosti LIMOON s.r.o. V tejto súvislosti však kasačnému súdu nie je zrejmé, ktoré z krajským súdom zmienenej dôkazov neboli daňovými orgánmi hodnotené, resp. ktoré z dôkazov mali nasvedčovať reálnosti dodávok reklamných služieb tak, ako to deklaroval žalobca, keď ani z formálnych dokladov, výpovedí svedkov, jednotlivých zistení

správca dane a napokon ani z predloženia DVD nosiča, nebolo možné spoľahlivo prijať záver o tom, že došlo k reálnemu dodaniu deklarovaných služieb (subdodávateľským spôsobom) dodávateľom LIMOON s.r.o.

27. Kasačný súd sa nestotožnil ani s právnym posúdením veci krajským súdom a to vo vzťahu k jeho záverom o pochybení správcu dane, ku ktorému malo dôjsť tým, že nepristúpil k opätovnému vypočutiu svedkov - konateľov LIMOON s.r.o. a JM film, s.r.o. a to jednak s ohľadom na odstránenie nejasností týkajúcich sa podania doplňujúceho vyjadrenia konateľa JM film, s.r.o., resp. odstránenia pochybnosti o udelení plnej moci na zastupovanie konateľom LIMOON s.r.o. pre p. N.. V tejto súvislosti je potrebné uviesť, že v daňovom konaní vykonáva dokazovanie správca dane, t.j. je na ňom, aké dôkazy aj s ohľadom na požiadavku čo najúplnejšieho zistenia všetkých skutočností potrebných na správne určenie dane vykoná a nie je viazaný návrhmi na vykonanie dôkazov zo strany daňových subjektov (§ 24 ods. 2 Daňového poriadku). V prípade podania návrhu na vykonanie takéhoto dôkazu je však povinnosťou správcu dane, odmietnutie vykonania tohto dôkazu zdôvodniť. Bolo teda výlučne na správcovi dane, či s ohľadom na ním doposiaľ zistené skutočnosti považoval za potrebné opätovne vykonávať výsluch uvedených svedkov. Krajský súd však po právnej stránke nedostatočne zdôvodnil v čom daňové orgány pochybili, keď nepristúpili k opätovnému výsluchu svedkov, resp. preukázanie akých právne významných skutočností pre posúdenie dôvodnosti žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane vo vzťahu k dodávke služieb od spoločnosti LIMOON s.r.o. malo opätovné vykonanie uvedených dôkazov priniesť. Kasačný súd za nesprávne a napokon aj zmätočné považoval odôvodnenie krajského súdu v časti, v ktorej konštatoval, že daňové orgány sa zaoberali preverovaním/hodnotením takých skutočností, ktoré neboli v danom konaní dôležité, keď takouto skutočnosťou malo byť aj preverovanie pravosti podpisu na plnej moci pre p. N. ako splnomocneného zástupcu dodávateľa LIMOON s.r.o. Krajský súd tak na jednej strane označil preverovanie uvedenej skutočnosti za nepodstatné, no na strane druhej vzhliadol pochybenie daňových orgánov v tom, že nepristúpili v tomto smere k nariadeniu znaleckého dokazovania (pokiaľ sa týka preverenia pravosti podpisov p. N. a p. N.). Navyše ani v tomto prípade krajský súd bližšie nezdôvodnil, pre posúdenie akých právne významných skutočností z pohľadu žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane (aj s ohľadom na správcu dane už vykonané dôkazy) bolo potrebné k tomuto dokazovaniu pristúpiť.

28. Z uvedených dôvodov kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu postupom podľa § 462 ods. 1 S.s.p. z dôvodu uvedeného v ust. § 440 ods. 1 písm. g/ S.s.p. zrušil a vrátil mu vec na ďalšie konanie. Úlohou krajského súdu v ďalšom konaní bude po odstránení vyššie popísaných nedostatkov právneho posúdenia vec opätovne prejednať v medziach podanej správnej žaloby a následne vo veci rozhodnúť, pričom krajský súd bude povinný svoje rozhodnutie náležite a presvedčivo odôvodniť.

29. Krajský súd rozhodne aj o nároku na náhradu trov kasačného konania v zmysle § 467 ods. 3 S.s.p..

30. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 139 ods. 4 prvá veta S.s.p.).

P o u č e n i e :

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

