

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sžfk/18/2021
Identifikačné číslo spisu: 8019200403
Dátum vydania rozhodnutia: 27. februára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:8019200403.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: PREMETAL MON, s.r.o., so sídlom Bardejovská 42, 080 01 Prešov, IČO: 36 449 750, právne zastúpený JUDr. Peter Farkaš, advokátska kancelária spol. s r.o., so sídlom Puškinova 16, 080 01 Prešov, IČO: 36 855 928 proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/44/2019-96, zo dňa 6. októbra 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Prešove, č. k. 1S/44/2019-96, zo dňa 6. októbra 2020, tak, že rozhodnutie žalovaného, č. 100837903/2019, zo dňa 9. apríla 2019, z r u š u j e a v e c v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky žalobcovi priznáva plnú náhradu trov konania pred krajským súdom, ako aj trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Prešov (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie, č. 101879991/2018, zo dňa 24. septembra 2018 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 20.000,- EUR na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie jún 2013 v dôsledku nepriznania uplatneného práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúry, č. FV 13106001, zo dňa 28. júna 2013, vystavenej spoločnosťou STN Trade, s.r.o., na základe Zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 31. mája 2013. Správca dane dospel k záveru, že daňový subjekt nepreukázal správcovi dane prijatie reklamných služieb od spoločnosti STN Trade, s.r.o., ani ním poverených tretích osôb. Mal za to, že nedošlo k uskutočneniu zdaniteľného plnenia spoločnosťou, ktorá vystavila faktúru, a teda že žalobca porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 zákona č. 222/2004 Z. z. Zákona o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej len „Zákon o DPH“).

2. Prvostupňové rozhodnutie bolo napadnuté odvolaním žalobcu, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím, č. 100837903/2019, zo dňa 9. apríla 2019 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“), tak, že prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný v napadnutom rozhodnutí poukázal na to, že správca dane získal oprávnené pochybnosti o uskutočnení zdaniteľného obchodu a bolo na daňovom subjekte, aby preukázal, že nárok si uplatňuje odôvodnene. Námietku žalobcu, že sa nemohol vyjadriť k niektorým dôkazom, vyhodnotil žalovaný ako neopodstatnenú, nakoľko mal za preukázané, že žalobca možnosť vyjadriť sa k jednotlivým zisteniam mal a túto aj využíval. Obdobne vyhodnotil námietku žalobcu, že sa správca dane nezaoberal dôkazmi, ktoré mu daňový subjekt predložil, pričom poukázal na skutočnosť, že správca dane zo vzorky žalobcom poskytnutých dôkazov preveril reklamnú akciu Vianočné trhy a zistil, že reklamné letáky, ktoré mali byť žalobcovi dodané obchodnou spoločnosťou STN Trade, s.r.o. (ďalej aj „deklarovaný dodávateľ“) vyhotovilo Hornošarišské osvetové stredisko. Správca dane podľa žalovaného opodstatnene spochybnil, že reklamné služby dodal deklarovaný dodávateľ, keďže nemal žiadnych zamestnancov, nedisponoval materiálnym zabezpečením, zanikol zlúčením do novej spoločnosti pred splnením si záväzku zo zmluvy o poskytovaní reklamných služieb zo dňa 31. mája 2013. Daňový subjekt je podľa žalovaného povinný zabezpečiť si také dôkazy, ktoré preukážu hodnovernosť uskutočnenia zdaniteľného obchodu. Žalovaný sa stotožnil so správcom dane v právnom závere, že žalobca uplatnením odpočítania dane z faktúry od dodávateľa STV Trade s.r.o. porušil ustanovenie § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 Zákona o DPH, pretože nepreukázal dodanie služieb platiteľom uvedeným na faktúre ani ním poverenými tretími osobami. Uplatnený odpočet mu preto nemohol byť uznaný.

II. Konanie pred správnym súdom

3. Žalobca podal proti napadnutému rozhodnutiu správnu žalobu, ktorú odôvodnil tým, že žalovaný svojím rozhodnutím a procesným postupom ukrátil žalobcu na jeho právach. Žalobca pritom videl nezákonnosť napadnutého rozhodnutia v hmotnoprávnej ako aj procesnoprávnej rovine, napadnuté rozhodnutie považuje za arbitrárne a nezákonné, skutkový stav bol podľa neho zistený nedostatočne. Žalobca namietol, že správca dane nevykonala dostatočné dokazovanie, nevysporiadal sa s dôkazmi predloženými žalobcom a z toho dôvodu tiež rozhodnutie žalovaného neobsahuje dostatočné odôvodnenie. Nebolo jeho povinnosťou skúmať subdodávateľov a fakturovaná suma bola zanedbateľná proti ročnému obratu, ktorý reklamná kampaň priniesla. Dodávateľa si overil, jeho existenciu do budúcnosti však zabezpečiť nemohol. Navrhol krajskému súdu, aby odložil vykonateľnosť napadnutého rozhodnutia, zrušil napadnuté ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil na ďalšie konanie.

4. Krajský súd v Prešove (ďalej aj „správny súd“) uznesením, sp. zn. 1S/44/2019-69, zo dňa 7. novembra 2019, zamietol návrh na priznanie odkladného účinku správnej žaloby a rozsudkom, sp. zn. 1S/44/2019-96, zo dňa 6. októbra 2020, správnu žalobu zamietol. Správny súd mal za to, že:

- správca dane vykonala rozsiahle dokazovanie, ktorým bolo dôvodne spochybnené, že deklarované zdaniteľné plnenie uskutočnila spoločnosť STN Trade spol s r.o. (viď. bod 88. rozsudku);
- že cieľom predstieranej fakturácie tovarov a služieb medzi žalobcom a deklarovaným dodávateľom malo byť získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený (viď. 97. bod rozsudku);
- správca dane ani žalovaný nespochybnili, že by k reálnemu poskytnutiu reklamných služieb nedošlo, ale spochybnili, že boli dodané deklarovaným dodávateľom a na základe kontrolovanej faktúry (viď. 98. bod rozsudku)
- v bodoch 105. a 106. rozsudku správny súd odkázal na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie (vo veciach Teleos plc. a spol. C-409/04, Vlaamse Oliemaatschappij NV C-499/10 a v spojených veciach Mahagében kft, a Pétér Dávid č. C-80/11 a C-142/11), ktorou poukázal na tú skutočnosť, že od daňového subjektu možno požadovať prijatie opatrení na uistenie sa, že jeho plnenie nebude viesť k účasti na podvođe;
- z vykonaného dokazovania je zrejmé, že žalobcovým daňovým dokladom absentuje reálny základ a že pochybnosti o uskutočnení deklarovaných zdaniteľných plnení neboli odstránené (viď. 108. bod rozsudku);
- žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, nakoľko nebolo vierohodne preukázané uskutočnenie dodania tovarov a služieb (viď. 111. bod rozsudku);

· pokiaľ žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane, ktoré vznikli pri preverovaní obchodov medzi ním a jeho priamym dodávateľom, naviac pri ustálení, že bezprostredne po uzavretí obchodu došlo k prevodu dodávateľskej spoločnosti a postúpení pohľadávky na tzv. „biele kone“, ktorého cieľom je získanie daňovej výhody pre žalobcu, neprichádza do úvahy túto pochybnosť vyhodnotiť v prospech žalobcu v podobe priznania práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (viď. 113 bod rozsudku);

· vyrubenie rozdielu dane je vecne správne, nakoľko žalobca nepreukázal, že k dodaniu tovaru a služieb reálne došlo dodávateľom deklarovaným na predloženej faktúre (viď. 116. bod rozsudku).

5. Správny súd tiež konštatoval, že správca dane spochybnením deklarovaných zdaniteľných plnení preniesol na žalobcu dôkazné bremeno, a že bolo povinnosťou žalobcu splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty preukázať. K námietke týkajúcej sa dokazovania správny súd uviedol, že zásada objektívnej pravdy ovládajúca daňové konanie nepredstavuje absolútnu povinnosť správcu dane viesť dokazovanie dovtedy, pokiaľ sa bez pochyb nepreukázuje tvrdenia daňového subjektu. Súčasne, v zmysle zásady voľného hodnotenia dôkazov, bolo na správcovi dane a jeho úvahe, aké dôkazy vykonať, ako dokazovanie doplniť a akú hodnovernosť a dôležitosť im prisúdiť. Vo vzťahu k dôkaznému bremenu odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžf/4/2009, zo dňa 23. júna 2010, v spojení s rozhodnutím Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. III. ÚS 78/2011, zo dňa 23. februára 2011, v zmysle ktorých je nevyhnutné, aby uniesol dôkazné bremeno daňový subjekt, ktorý si uplatňuje nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Dokazovanie správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom, pričom poukázal tiež na § 24 ods. 1 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“). Správny súd vyhodnotil, že záver ku ktorému správca dane dospel, zodpovedá zásadám logického myslenia a správneho uváženia.

6. V súvislosti s obozretnosťou daňového subjektu pri výbere svojich obchodných partnerov správny súd odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/97/2010 a zásadu poctivého obchodného styku. Námietka, že sa žalobca nemohol zúčastniť výsluchu svedka F. O., bola vyhodnotená ako nedôvodná, nakoľko mal správny súd z doručeníek za preukázané, že o výsluchu bol žalobca riadne upovedomený a výsluchu sa nezúčastnil z vlastnej vôle. Svoj záver podporil odkazom na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Jíří Sabou proti Finančnímu ředitelství pro hlavní město Prahu (C-276/12). Vzhľadom na snahu správcu dane overiť tvrdenia žalobcu aj v účtovníctve deklarovaného dodávateľa, čo sa nepodarilo, keďže ide o nekontaktnú obchodnú spoločnosť, správny súd vyhodnotil závery správcu dane ako logické a správne. Stotožnil sa tiež so záverom, že dôvodom pre neuznanie práva na odpočet je porušenie § 49 v spojení s § 19 ods. 1 a ods. 2 Zákona o DPH, keďže nebolo preukázané uskutočnenie dodania či služieb, čo má za následok nepreukázanie vzniku daňovej povinnosti a neexistenciu práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty. Správny súd poukázal na nález Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 241/07-44, podľa ktorého je z daňového hľadiska rozhodujúca reálna existencia plnení (t. j. vykonanie prác / dodanie tovaru a úhrada za plnenie).

7. S námietkou nepreskúmateľnosti napadnutého rozhodnutia sa taktiež správny súd nestotožnil, odôvodnenie považoval za dostačujúce, spĺňajúce všetky atribúty zákonnosti. Správny súd poukázal na cieľ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty, ktorým je boj proti podvodom, daňovým únikom a prípadom zneužívania, a preto, pokiaľ žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane, nemohlo dôjsť k priznaniu odpočtu dane z pridanej hodnoty. V tejto súvislosti správny súd upozornil najmä na tú skutočnosť, že bezprostredne po uzavretí tvrdeného obchodu došlo k prevodu dodávateľskej obchodnej spoločnosti a k postúpeniu pohľadávky na tzv. „biele kone“. Na záver správny súd ešte odkázal na rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 5Sžf/63/2011, zo dňa 28. júna 2012, v zmysle ktorého existencia podmienok pre nárok na odpočet musí byť preukázaná bez akýchkoľvek pochybností, žalobca však nepreukázal oprávnenosť odpočítania dane z pridanej hodnoty (§ 49 ods. 1 a ods. 2, § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH) a vyrubenie rozdielu dane za zdaňovacie obdobie jún 2013 preto vyhodnotil ako vecne správne.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanoviská účastníkov

8. Rozsudok správneho súdu bol napadnutý kasačnou sťažnosťou žalobcu pre nesprávne právne posúdenie veci v zmysle § 440 ods. 1 písm. g) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok. Žalobca namietal nasledujúce skutočnosti:

- poukázal na závery správneho súdu, ktorý v bode 90. svojho rozsudku konštatoval, že nedošlo zo strany žalobcu k bezpochybnej verifikácii splnenia hmotnoprávnych podmienok, a to minimálne s ohľadom na osobu deklarovaného dodávateľa. Rovnako tak v bode 98. rozsudku správny súd uvádza, že nedošlo k spochybneniu dodania reklamných služieb, ale bolo spochybnené, že boli dodané na základe zmluvného vzťahu s STN Trade spol. s r.o. Žalobca upozornil, že nebol povinný skúmať, kto reálne za dodávateľa reklamné služby poskytol. Dodávateľ zabezpečil riadne vykonanie objednaných reklamných služieb (pritom potvrdil, že boli realizované prostredníctvom tretieho subjektu) a žalobca za ne uhradil fakturovanú sumu;

- vplyv na priznanie alebo nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty nemôže mať podľa žalobcu ani tá skutočnosť, že došlo k zániku dodávateľa a k postúpeniu pohľadávky;

- k skutočnosti, že letáky na reklamnú akciu Vianočné trhy nedodal deklarovaný dodávateľ, žalobca uviedol, že ide o nedostatočne zistený skutkový stav, keďže žalovaný ani správny súd sa nezaoberali aj otázkami ako: kto zadal objednávku skutočnému dodávateľovi, s kým bol dohodnutý vizuál letákov a ďalšie náležitosti spolupráce;

- s inými dôkazmi, ktoré žalobca správcovi dane predložil sa správny orgán ani nevysporiadal a dokazovanie zamietol bez relevantného odôvodnenia. Žalobca namietal tiež konštatovanú všeobecnosť, neúplnosť a nejednoznačnosť svedeckých výpovedí, vzhľadom na skutočnosť, že vykonávanie dôkazov je na správcovi dane. Pokiaľ výpovede svedkov považoval za všeobecné, mal tento nedostatok odstrániť už počas výsluchu. Nemožno teraz takúto nejednoznačnosť dávať na ťarchu žalobcovi;

- ďalšia námietka sa týkala právneho záveru v bode 97. rozsudku správneho súdu, kde bolo konštatované, že cieľom predstieranej fakturácie malo byť získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by žalobca nebol oprávnený. Žalobca však nevie, akú daňovú výhodu mal mať z tohto obchodu, keďže fakturovanú cenu za poskytnuté služby riadne zaplatil, zaplatil aj daň z pridanej hodnoty, avšak odpočet si nemôže uplatniť a ešte mu bol aj vyrubený rozdiel dane;

- žalobca v kasačnej sťažnosti namietol, že správny súd si vo svojom rozsudku odporuje, keď na jednej strane tvrdí, že reálne poskytnutie reklamných služieb spochybnené nebolo, ale na druhej strane uvádza, že absentuje reálny základ. Jediný problém tkvie podľa žalobcu v tom, že STN Trade, s.r.o. nemala zamestnancov, materiálne vybavenie a zanikla zlúčením s inou obchodnou spoločnosťou. Žalobca si však svojho dodávateľa pred obchodom overil, ale jeho existenciu do budúcnosti nemal ako zabezpečiť;

- podľa žalobcu v zmysle judikatúry Súdneho dvora Európskej únie nestačí spochybniť poskytnutie služieb od deklarovaného dodávateľa, ale správca dane by musel byť vyvrátiť dôkaz predkladaný žalobcom o splnení hmotnoprávnych podmienok, alebo preukázať jeho vedomosť o prípadnom podvode;

- na záver žalobca namietal, že správnym súdom nebolo dostatočne zdôvodnené, prečo žalobca neunesol dôkazné bremeno. Žalobca vyjadril názor, že samotná definícia dôkazného bremena na strane daňového subjektu mu ukladá povinnosť preukazovať viac ako vierohodnosť, správnosť a úplnosť povinných evidencií alebo záznamov (účtovníctva) až za stavu, ak by ich vierohodnosť bola spochybnená. V prejednávanom prípade však správca dane žiadnym spôsobom neuviedol konkrétne okolnosti, na základe ktorých hodnotí predložené účtovníctvo žalobcu za nevierohodné.

Vzhľadom na vyššie uvedené dôvody žalobca navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že správnej žalobe vyhovie, alebo rozsudok zruší a vec vráti správne súdu na nové prejednanie a rozhodnutie.

9. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti vyjadril podaním zo dňa 4. januára 2021 tak, že podmienky podľa § 49 ods. 1 a ods. 2 a § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH sú hmotnoprávnej povahy a na odpočet dane z pridanej hodnoty musia byť bezpodmienečne splnené. Osoba, ktorá je uvedená ako dodávateľ na faktúre, musí byť identická s osobou, ktorá službu odberateľovi aj dodala. Pokiaľ obchod nebol uskutočnený tak, ako je deklarované na faktúrach, len existencia nie je predpokladom pre odpočítanie dane. K námietke žalobcu, že nebolo spochybnené reálne dodanie služieb žalovaný uviedol, že dodanie služieb deklarovaným dodávateľom jednoznačne spochybnené bolo. Správca dane podľa žalovaného dostatočne uviedol, na základe akých skutočností dospel k záveru o neunesení

dôkazného bremena, preto upozornil na neopodstatnenosť tejto námietky. Kasačnú sťažnosť navrhol v celom rozsahu zamietnuť.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

10. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP a § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení.

11. Kasačný súd s ohľadom na § 455 SSP nepovažoval za potrebné nariadiť vo veci pojednávanie a rozhodol o kasačnej sťažnosti bez jeho nariadenia. Rozsudok bol vyhlásený verejne po oznámení dňa vyhlásenia v súlade s § 137 ods. 4 SSP.

12. So zreteľom na § 439 ods. 1, § 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a) SSP kasačný súd skonštatoval, že podaná kasačná sťažnosť smeruje proti rozsudku, voči ktorému je prípustná, bola podaná oprávnenou osobou, včas a súdny poplatok bol uhradený.

13. Kasačný súd následne preskúmal rozsudok správneho súdu, kasačnú sťažnosť žalobcu a vyjadrenie žalovaného. Uvedené posúdil a prišiel k záverom, ktoré deklaroval vo výroku svojho rozsudku. Bližšie tieto závery odôvodňuje v nasledovnom texte.

IV.I Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 24 ods. 1 písm. a) daňového poriadku daňový subjekt preukazuje 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.

Podľa § 19 ods. 2 Zákona o DPH daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

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.

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. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

IV.II Posúdenie kasačných námietok

14. Ako prvou sa kasačný súd zaoberal námietkou týkajúcou sa odporovania si správneho súdu v odôvodnení rozsudku. Túto námietku vyhodnotil kasačný súd ako dôvodnú. Z rozsudku správneho súdu kasačnému súdu vyplynulo, že správny súd v jeho odôvodnení poukázal hneď na niekoľko právnych dôvodov nepriznania nároku na odpočet dane z pridanej hodnoty, pričom jednoznačne nevymedzil, ktorý z nich považuje za skutočný a preukázaný dôvod nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty správcom dane. Jednotlivé odkazy správneho súdu na rôzne právne dôvody: a) nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok s ohľadom na nepreukázanie reálneho dodania tovarov a služieb, ďalej tiež b) spochybnenie deklarovaného dodávateľa, c) uvedenie judikatúry týkajúcej sa daňového podvodu a povinnosti prijať opatrenia na uistenie sa, že plnenie nebude viesť k účasti na podvode a nakoniec aj d) argumentáciu týkajúcu sa tvrdenej snahy o získanie takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak nebol žalobca oprávnený, sú podrobnejšie zhrnuté v 4. bode tohto rozsudku. Z uvedeného kasačnému súdu jednoznačne vyplynulo, že správny súd si v odôvodnení svojho rozsudku sám odporuje a predmetnú námietku žalobcu preto vyhodnotil ako dôvodnú. Svoje rozhodnutie ďalej odôvodňuje nasledovne.

15. Kasačný súd už viackrát zdôraznil, že právne dôvody pre nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty je potrebné jasne odlišovať (viď. napríklad rozsudok Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 3Sfk/27/2021, zo dňa 30. novembra 2022.) Týmito dôvodmi sú a) nepreukázanie splnenia hmotnoprávnych podmienok, b) nepreukázanie splnenia formálnych podmienok, c) daňový podvod a d) zneužitie práva. Ide o rôzne právne inštitúty, ktorých jednoznačné

odlíšenie správcom dane ako aj správnym súdom je dôležité najmä v súvislosti s rozsahom a predmetom dokazovania či inštitútom dôkazného bremena.

16. Hmotnoprávnymi podmienkami pre priznanie práva na odpočet dane sú požiadavky:

a) tovar alebo služby, na ktorých zakladá právo na odpočítanie dane, musia byť dodané alebo poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, b) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (tzv. materiálna existencia plnenia) a c) aby zdaniteľná osoba dotknuté tovary alebo služby následne použila na účely svojich vlastných zdaniteľných plnení. Tieto požiadavky vyplývajú z čl. 168 písm. a) Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). Obdobne ustanovuje hmotnoprávne podmienky aj slovenská vnútroštátna právna úprava, konkrétne v § 49 ods. 1, § 19 ods. 1 a ods. 2, § 49 ods. 2 písm. a) Zákona o DPH. Pokiaľ teda správny súd v 111. bode rozsudku konštatoval, že žalobcovi nevzniklo právo na odpočítanie dane, pretože nebolo vierohodne preukázané uskutočnenie dodania tovarov a služieb, v skutočnosti prijal právny záver, že žalobca neunesol dôkazné bremeno týkajúce sa splnenia jednej z hmotnoprávných podmienok, a to materiálnej existencie plnenia. Kasačný súd pritom poukazuje na skutočnosť, že správny súd súčasne konštatoval, že správca dane ani žalovaný nespochybnili, že by k reálnemu poskytnutiu reklamných služieb nedošlo, ale spochybnili, že boli dodané deklaroványm dodávateľom, taktiež že správca dane opodstatnene spochybnil, že reklamné služby uskutočnil dodávateľ deklarováný na faktúre (viď. body 88., 98., 116. rozsudku).

17. Správne uvedenie dodávateľa na faktúre, respektíve jeho identita, však predstavuje nie hmotnoprávnu, ale formálnu podmienku pre odpočítanie dane z pridanej hodnoty. (Vid'. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 25; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, body 26, 27). Uvedené vyplýva tiež z ustanovení § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 71 ods. 1 písm. c) Zákona o DPH.

18. Markantný rozdiel medzi preukazovaním splnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty pritom tkvie v skutočnosti, že zatiaľ čo nepreukázanie hmotnoprávnej podmienky je dôvodom pre odopretie práva na odpočet, nepreukázanie tej formálnej (správne označenie deklarovaneho dodávateľa na faktúre), nemá za následok nepriznanie práva na odpočet automaticky. Ako vyplýva aj z judikatúry Súdneho dvora Európskej únie, nedostatky v naplnení formálnych podmienok nemôžu viesť k odopretiu práva na odpočítanie dane v tom prípade, ak je preukázané naplnenie hmotnoprávných podmienok (viď. rozhodnutia Súdneho dvora Európskej únie vo veci SC Paper Consult SRL, C-101/16 zo dňa 19. októbra 2017, bod 41; vo veci Ferimet SL, C-281/20 zo dňa 11. novembra 2021, bod 33; vo veci Senatex GmbH, C-518/14 zo dňa 15. septembra 2016, bod 38; vo veci Kemwater ProChemie s. r. o., C-154/20 zo dňa 9. decembra 2021, bod 29). Pre rozhodnutie vo veci je preto dôležité, aby správca dane ako aj správny súd jednoznačne určili, ktorú z podmienok nebol schopný žalobca preukázať, nakoľko sa od tejto skutočnosti odvíja napríklad aj rozsah a smer dokazovania v daňovom konaní, ktorého právne posúdenie je potom na správnom súde. Námietku nesprávneho právneho posúdenia aj s ohľadom na odporovanie si správneho súdu v odôvodnení svojho rozsudku preto kasačný súd vyhodnotil ako dôvodnú.

19. Správny súd vo svojom rozsudku tiež poukazuje na judikatúru Súdneho dvora Európskej únie, týkajúcej sa opatrení, ktoré majú byť prijaté a rozumne vyžadované od daňových subjektov uplatňujúcich právo na odpočet dane z pridanej hodnoty na predchádzanie účasti na daňovom podvode, ako aj na zabezpečení, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu (viď. bod 105. rozsudku správneho súdu). V bode 106. rozsudku správny súd v súvislosti s účasťou na daňovom podvode poukazuje na vyžadovanú obozretnosť daňových subjektov pri preverovaní si svojich obchodných partnerov. Súčasne však kasačný súd poukazuje na bod 97. rozsudku, z ktorého zas možno vydedukovať argumentáciu správneho súdu smerujúcu k inštitútu zneužitia práva. Aj v tomto prípade ide o rôzne právne dôvody nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, medzi ktorými navzájom ale aj v porovnaní s preukazovaním splnenia hmotnoprávných a formálnych podmienok je nutné rozlišovať.

20. Daňový podvod možno definovať ako protiprávne konanie subjektu, ktorým príde k uvedeniu iného v omyl, využitím omylu iného alebo zamlčaním podstatných skutočností relevantných pre správu daní, čím nepríde k správne zisteniu a splneniu daňovej povinnosti daňového subjektu a zároveň príde ku škode na majetku štátu a obohateniu osoby páchajúcej daňový podvod (RAKOVSKÝ, P.: Daňový podvod a zneužitie práva v oblasti daní. Právne následky. Bratislava: C. H. Beck, 2021, str. 95). Súčasne platí, že dôvodom pre nepriznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty

nemusi byť len uskutočnenie daňového podvodu, ale aj účasť na ňom, pokiaľ daňový subjekt o tejto skutočnosti vedel, alebo vedieť mal. (Vid'. uznesenie zo 14. apríla 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, body 22 a 23, ako aj rozsudok z 11. novembra 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, body 46 a 47).

21. Zneužitie práva, ako právny dôvod nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty interpretuje Súdny dvor Európskej únie vo svojom rozsudku vo veci HALIFAX a iní, C-255/02 zo dňa 21. februára 2006, bod 86. V jeho zmysle preukázanie zneužívania na jednej strane vyžaduje, aby obchodná transakcia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedla k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami. Na druhej strane zo súboru objektívnych skutočností musí vyplývať, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Poukázať možno tiež na 81. bod citovaného rozsudku, z ktorého vyplýva, že o zneužitie práva v daňovej oblasti ide teda vtedy, ak majú plnenia čisto umelý charakter a s ohľadom na právne, ekonomické a personálne prepojenia je zrejmé, že výlučným alebo prevažujúcim účelom týchto plnení je získanie daňovej výhody v rozpore s jej účelom.

22. Z vyššie uvedeného je podľa kasačného súdu zrejmé, že ide o štyri rôzne právne dôvody nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty vyznačujúce sa svojimi vlastnými charakteristikami a osobitosťami najmä v procese dokazovania, ktoré si nemožno zamieňať a ktoré nemožno ani vzájomne zlučovať tak, ako to podľa kasačného súdu spravil krajský súd. Niektoré rozdiely možno vidieť napríklad v:

a) inštitúte dôkazného bremena, keď v prípade posudzovania splnenia hmotnoprávnych podmienok dôkazné bremeno visí na daňovom subjekte a jeho neunesenie má za následok nepriznanie práva na odpočet dane z pridanej hodnoty. Naopak, pokiaľ má správca dane podozrenie zo zneužitia práva daňovým subjektom alebo z jeho účasti na daňovom podvode, dôkazné bremeno zaťažuje správcu dane;

b) predmete dokazovania, keď preukazovanie hmotnoprávnych podmienok smeruje k dokazovaniu statusu dodávateľa (zdaniteľná osoba), materiálnej existencie plnenia a použitiu prijatých plnení v rámci ekonomickej činnosti. Pri preukazovaní formálnych podmienok ide o preukazovanie existencie faktúr so všetkými zákonnými náležitosťami a identity dodávateľa. Dokazovanie podvodu smeruje k preukázaniu zavineného protiprávneho konania (uvedenie v omyl / využitie omylu / zamlčanie podstatných skutočností relevantných pre správu daní), čoho následkom je správne nezistenie a nesplnenie daňovej povinnosti, na úkor štátu a obohatenie daňového subjektu a nakoniec aj preukazovanie vedomosti daňového subjektu o účasti na daňovom podvode. Pri preukazovaní zneužitia práva musí z dokazovania vyplynúť, že plnenie napriek formálnemu dodržaniu podmienok podľa práva vedie k získaniu daňovej výhody v rozpore s cieľom sledovaným predmetnými ustanoveniami (tzv. objektívny test) a hlavný/prevažujúci cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu (tzv. subjektívny test);

c) spornosti splnenia hmotnoprávnych podmienok pre odpočet dane z pridanej hodnoty. V prípade daňového podvodu či zneužitia práva ide totiž o situácie, kedy splnenie hmotnoprávnych podmienok sporné nie je.

23. Vzhľadom na skutočnosť, že v odôvodnení rozsudku správneho súdu možno nájsť rôzne právne závery a odkazovanie na odlišné dôvody nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, nemožno sa s týmito právnymi závermi stotožniť. Ak totiž správny súd na jednom mieste konštatuje, že žalobca nepreukázal splnenie hmotnoprávnych podmienok (reálne dodanie služby), vzápätí poukazuje na daňový podvod aj konanie smerujúce k získaniu takého daňového zvýhodnenia, na ktoré by inak daňový subjekt nebol oprávnený, vnútorne si odporuje. Žalovaný pritom za dôvod nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty jednoznačne označil nepreukázanie dodania služby platiteľom uvedeným na faktúre, z ktorej si žalobca právo na odpočet uplatňoval. Bolo potom úlohou správneho súdu, aby vyhodnotil a posúdil dôvodnosť tohto právneho záveru s ohľadom na vykonané dokazovanie a unesenie respektíve neunesenie dôkazného bremena žalobcom. Keďže z rozsudku správneho súdu nie je posúdenie predmetnej a pre prípad zásadnej otázky zrejmé, kasačný súd má za to, že rozsudok správneho súdu v predmetnej veci trpí vadou, pre ktorú sa s jeho právnymi závermi nemožno stotožniť.

24. Podľa Najvyššieho súdu Slovenskej republiky právo na spravodlivý proces zahŕňa právo na prístup k súdu, právo na nezávislý a nestranný súd, právo na verejnosť konania a rozhodnutia, právo na

rozhodnutie v primeranej lehote a právo na spravodlivé prejednanie veci, do ktorého okrem iného patrí aj právo na riadne odôvodnenie súdneho rozhodnutia. Rozhodnutie súdu musí byť odôvodnené a musí byť z neho dostatočne zrejmé, na základe čoho súd dospel k svojmu rozhodnutiu. Aj keď nie je nevyhnutné, aby sa súd vysporiadal s úplne všetkými argumentmi účastníkov, vyjadrenie, ktoré bolo akceptované a malo rozhodujúci vplyv na výsledok sporu, musí byť zdôvodnené jasne a nepochybné. (Vid'. rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky, sp. zn. 2Sžfk/35/2017, zo dňa 5. júna 2017.) Bližšie požiadavky riadneho odôvodnenia rozhodnutia rozoberá Ústavný súd Slovenskej republiky v náleze, sp. zn. I. ÚS 114/08, zo dňa 12. júna 2008: súd by mal vo svojej argumentácii, obsiahnutej v odôvodnení svojho rozhodnutia, dbať aj na jeho celkovú presvedčivosť, teda na to, aby premisy zvolené v rozhodnutí, ako aj závery, ku ktorým na základe týchto premís dospel, boli pre širšiu právnickú (ale aj laickú) verejnosť prijateľné, racionálne, ale v neposlednom rade aj spravodlivé a presvedčivé. Odôvodnenie má obsahovať dostatok dôvodov a ich uvedenie má byť zrozumiteľné. Súd je povinný formulovať odôvodnenie spôsobom, ktorý zodpovedá základným pravidlám logického, jasného vyjadrovania a musí spĺňať základné gramatické, lexikálne a štylistické hľadiská. Nedostatky odôvodnenia zakladajú vadu nepreskúmateľnosti rozhodnutia.

25. Žalobca v kasačnej sťažnosti namietal, že správny súd si v odôvodnení svojho rozsudku odporuje a kasačný súd po preštudovaní súdneho spisu ako aj rozsudku správneho súdu dospel k záveru, že námietka žalobcu je dôvodná. Aj s odkazom na vyššie citovaný rozsudok a vzhľadom na to, že správny súd si odporuje najmä v odôvodnení týkajúceho sa otázky právneho dôvodu nepriznania práva na odpočet dane z pridanej hodnoty, kasačný súd vyhodnotil rozsudok správneho súdu ako nesplňajúci zákonné požiadavky na riadne odôvodnenie rozhodnutia.

26. Okrem uvedeného pristúpil kasačný súd tiež k preskúmaniu napadnutého rozhodnutia ako aj konania, ktoré mu predchádzalo, a musí konštatovať, že s právnym záverom o nepreukázaní splnenia hmotnoprávnej podmienky (materiálnej existencie plnenia) tak, ako je odôvodnený v rozhodnutiach správcu dane, sa taktiež nemožno stotožniť v plnom rozsahu. Ako vyplýva z administratívneho spisu a námietok žalobcu v administratívnom konaní, správcovi dane boli predložené listinné dôkazy - materiály preukazujúce dodanie reklamných služieb (súhrnný informačný manuál a dokumentácia reklamných akcií v počte 10 manuálov), ktoré boli správcovi dane predložené nad rámec faktúr a ďalších zákonom vyžadovaných účtovných dokladov. Kasačný súd tiež poukazuje na skutočnosť, že deklarovaný dodávateľ dodanie služieb potvrdil vo svojej výpovedi, keď uviedol, že išlo o reklamné služby za viac akcií, ktoré sa týkali napríklad zabíjačkových hodov, hudobnej produkcie. Deklarovaný dodávateľ tiež vypovedal, že zabezpečoval regionálne rádio a tlačili sa a rozdávali letáky. Správca dane zo všetkých akcií, na ktorých mala byť distribuovaná reklama žalobcu, preveril jedinou, a to Vianočné trhy organizované v dňoch 18. až 23. decembra 2013, o ktorých sa navyše zistilo, že akcia sa reálne uskutočnila a v rámci nej boli aj skutočne distribuované reklamné letáky, na ktorých bol žalobca odprezentovaný. Hlavným cieľom reklamných služieb je ovplyvňovanie trhu a prilákanie väčšieho množstva zákazníkov s následným zvýšením predaja, tržieb a nakoniec generovaného zisku. Z tohto hľadiska je podľa kasačného súdu významné aj tvrdenie žalobcu o výraznom zvýšení ročného obratu tržieb, ktorý bol dosiahnutý práve rok po spornej ročnej reklamnej kampani. Ako je uvedené aj v 22. bode písm. a) tohto rozsudku, dôkazné bremeno splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje daňový subjekt. Najprv je však potrebné, aby správca dane vierohodne spochybnil údaje obsiahnuté v dokladoch, ktorými si žalobca uplatňuje právo na odpočet dane z pridanej hodnoty. (Vid'. uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky, sp. zn. I. ÚS 377/2018-53, zo dňa 14. novembra 2018). Vzhľadom na uvedené vyššie má kasačný súd za to, že pre prenesenie dôkazného bremena preukazovania splnenia hmotnoprávnych podmienok nestačí preukázať, že deklarovaný dodávateľ zanikol zlúčením s inou obchodnou spoločnosťou a že zo zmluvy o postúpení pohľadávok nie je zrejmé, či bol postúpený aj záväzok dodať objednané reklamné služby. Kasačný súd má preto za to, že súčasná dôkazná situácia nenasvedčuje nesplneniu hmotnoprávnych podmienok v súvislosti s materiálnou existenciou plnenia.

27. Kasačný súd na záver poukazuje na zistenia správcu dane, že

- deklarovaný dodávateľ zanikol zlúčením s obchodnou spoločnosťou STENDREZ s.r.o. dňa 8. augusta 2013 (t. j. deň po postúpení pohľadávky za dodanie reklamných služieb a súčasne pred uskutočnením väčšiny z dohodnutých akcií);
- konateľom obchodnej spoločnosti STENDREZ, s.r.o. bol bezdomovec pán A., ktorý vypovedal, že nevie, že je konateľom nejakej spoločnosti, u notára podpísal papiere tam, kde mu ukázala osoba

vystupujúca pod prezývkou, že má podpísať, avšak nevie, o čo išlo, a za tieto podpisy dostal 10 až 20 EUR;

- disponovať s bankovým účtom deklarovaného dodávateľa aj po jeho zlúčení s obchodnou spoločnosťou STENDREZ, s.r.o. bol naďalej pôvodný konateľ;
- deklarovaný dodávateľ po obdržaní prvej splátky fakturovanej sumy postúpil pohľadávku obchodnej spoločnosti JP agro, s.r.o., na ktorej bankový účet bol následne vyplatený zostávajúci dlh v 4 splátkach;
- obchodná spoločnosť JP agro, s.r.o. zanikla zlúčením s obchodnou spoločnosťou MILDO-MT, s.r.o.;
- konateľom obchodnej spoločnosti MILDO-MT, s.r.o. bol taktiež bezdomovec pán A.;
- disponovať s bankovým účtom obchodnej spoločnosti JP agro, s.r.o. aj po jej zániku zlúčením mohol len pôvodný konateľ;

ktoré naznačujú aj možnosť pre úvahy súvisiace s účasťou na daňovom podvode, respektíve o jeho vedomosti.

28. V tomto smere kasačný súd odkazuje na rozsudok Súdneho dvora Európskej únie, vo veci Axel Kittel (C-439/04) zo dňa 6. júla 2006 a v ňom obsiahnutý tzv. Axel Kittel test, predstavujúci kritériá pre posúdenie účasti daňového subjektu na daňovom podvode. Pre odopretie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z titulu účasti na daňovom podvode, musia byť kladne zodpovedané nasledujúce otázky: a) vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?, b) ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?, c) ak áno, boli posudzované zdaniteľné obchody s týmto konaním spojené?, d) ak áno, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Dôkazné bremeno pritom zaťažuje správcu dane. Vzhľadom na všetky vyššie uvedené dôvody kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výroku tohto rozsudku.

IV.III Záverečné zhodnotenie

29. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že rozsudok správneho súdu je potrebné zmeniť tak, že napadnuté rozhodnutie žalovaného bude podľa § 462 ods. 2 SSP zrušené a vec mu vrátená na ďalšie konanie.

30. V ďalšom konaní bude žalovaný viazaný právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude úlohou žalovaného opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné udržať záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu berúc do úvahy skutočnosť, že v prípade naplnenia hmotnoprávnych podmienok možno odpočet DPH nepriznať len ak by bolo v konaní preukázané, že sťažovateľ sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

31. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti považuje sťažnosť za dôvodnú, a keďže rozhodol spôsobom podľa § 462 ods. 2 SSP, a teda vec vrátil do administratívneho konania, považoval za nadbytočné venovať sa všetkým námietkam smerujúcim voči rozsudku správneho súdu.

32. O nároku na náhradu trov kasačného konania rozhodol kasačný súd v zmysle § 467 ods. 1 a ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v kasačnom konaní mu priznal úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov v tomto konaní. O výške náhrady trov rozhodne osobitným uznesením súdny úradník na krajskom súde v zmysle § 175 ods. 2 SSP.

33. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

P o u č e n i e :

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

