

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 1Sfk/43/2023
Identifikačné číslo spisu: 1018201734
Dátum vydania rozhodnutia: 31. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Jana Hatalová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201734.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako kasačný súd v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej žalobcu (sťažovateľa): MEDIA.COM Slovakia, s.r.o., so sídlom Toplianska 26, 821 07 Bratislava, IČO: 35 880 791, právne zastúpený: JUDr. Ľudmila Penz Vachulová, advokátka, Leškova 3A, 811 04 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102268744/2018 zo dňa 16.11.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/209, 210, 211, 214, 215/2018 zo dňa 28.10.2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Bratislave sp. zn. 2S/209, 210, 211, 214, 215/2018 zo dňa 28.10.2020 m e n í t a k , ž e r o z h o d n u t i e ž a l o v a n é h o č . 1 0 2 2 6 8 7 4 4 / 2 0 1 8 zo dňa 16.11.2018 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a d ě l š i e k o n a n i e .

II. Žalobcovi priznáva voči žalovanému 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 finančnej správy

1. Daňový úrad Bratislava ako správca dane rozhodnutím č. 101455302/2018 zo dňa 27.07.2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.108,00 eur za zdaňovacie obdobie október 2014 podľa § 65 ods. 5 a ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (ďalej aj „Daňový poriadok“).

2. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúr vystavených dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka za dodávku počítačových služieb (najmä údržba počítačov, serverov, sieťovej infraštruktúry, inštalácia kabeľáže a kamerového systému). Vydaníu rozhodnutia predchádzala daňová kontrola vykonaná u žalobcu za mesiace január až december 2014 (u žalobcu boli vykonané aj ďalšie dve daňové kontroly za mesiace január až október 2015 a január až august 2016 - pozn. kasačného súdu).

3. Na odvolanie žalobcu žalovaný potvrdil prvostupňové rozhodnutie rozhodnutím č. 102268744/2018 zo dňa 16.11.2018 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“ alebo „rozhodnutie žalovaného“).

4. Finančné orgány v odôvodneniach svojich rozhodnutí konštatovali, že dôkazné bremeno bolo na strane žalobcu, jeho povinnosťou bolo preukázať reálne uskutočnenie všetkých zdaniteľných obchodov. Podotkli, že žalobca na preukázanie svojho nároku predložil zmluvu o poskytovaní servisných služieb s dodávateľom, objednávky, faktúry a mesačné výkazy ako aj doklady o úhrade faktúr. Počas ústneho pojednávania však konateľ žalobcu nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, uviedol, že konal iba s pánom G., vedúcim organizačnej zložky. Konateľ žalobcu ďalej uviedol, že on alebo jeho kolega dali osobne prihlasovacie údaje do infraštruktúry počítačov alebo serverov, resp. inštrukcie a plány pánovi G., ktorý mal zabezpečiť osoby, ktoré práce vykonali. Ďalej tvrdil, že pán G. predložil doklad z ERP spolu s faktúrou a mesačným výkazom a po schválení prác konateľ žalobcu odovzdal peniaze p. G. v hotovosti každý mesiac.

5. Svedok p. G. ústne do zápisnice uvádzal tvrdenia o poskytnutí služieb pre žalobcu, avšak tieto nevedel zdokumentovať nijakými dokladmi. Vyjadril sa, že v čase zdaniteľného obchodu dodávateľ nemal vlastných zamestnancov, hmotný ani nehmotný majetok. Nevedel uviesť názvy a mená obchodných partnerov. Uviedol, že účtovníctvo za rok 2014 mu bolo odobraté počas domovej prehliadky KRPZ v Trenčíne. Nepredložil nijaké doklady - vydané faktúry, prijaté faktúry, účtovníctvo ani evidencie DPH za zdaňovacie obdobia roku 2014. Doklady mal protokolárne odovzdať zástupcovi organizačnej zložky - jeho meno si však nepamätal. Uviedol, že vystavené faktúry podpisoval len on a že plnenia uvádzané na vystavených faktúrach vykonávali spoločnosti subdodávateľsky.

6. Vo vyjadrení k protokolu z daňovej kontroly žalobca navyše predložil ako dôkaz čestné prehlásenia od odberateľov žalobcu AUPARK, a.s., POLUS, a.s. a PFIZER LUXEMBURG SARL, o.z potvrdzujúce dodania služieb žalobcom.

7. Finančné orgány vyhodnotili, že zistené skutočnosti a dôkazy preukazujú, že fakturované služby nedodal daňový subjekt FENICIA LLC., organizačná zložka uvedený na faktúre, nevznikla mu daňová povinnosť podľa § 19 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“), následkom čoho je, že žalobca nesplnil podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 zákona o DPH a nemá právo na odpočítanie dane. Konštatovali, že žalobca neunesol dôkazné bremeno a splnenie podmienok pre vznik nároku na odpočítanie dane nepreukázal. Vo vzťahu k potvrdeniam dodania služieb odberateľmi žalobcu uviedli, že tieto nepreukazujú, že predmetné dodávky tovarov a služieb boli skutočne poskytnuté dodávateľom žalobcu a tieto osoby nie je dôvod vypočítať.

II.

Konanie pred krajským súdom

8. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca v zákonnej lehote (všeobecnú) správnu žalobu na Krajský súd v Bratislave (ďalej aj „krajský súd“ alebo „správny súd“), ktorou sa domáhal preskúmania zákonnosti rozhodnutia žalovaného, jeho zrušenia (vrátane prvostupňového rozhodnutia) a vrátenia veci správcovi dane na ďalšie konanie. V správnej žalobe trval na tom, že uskutočnenie zdaniteľného plnenia medzi ním a dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka riadne preukázal.

9. Krajský súd uznesením spojil konanie o správnej žalobe žalobcu proti napadnutému rozhodnutiu (vydanému za zdaňovacie obdobie október 2014) s ďalšími štyrmi konaniami začatými na základe správnych žalôb žalobcu proti ďalším rozhodnutiam žalovaného vydaným na podklade rovnakej daňovej kontroly za zdaňovacie obdobia júl 2014, máj 2014, február 2014 a apríl 2014. Následne správne žaloby zamietol ako nedôvodné rozsudkom č. k. 2S/209, 210, 211, 214, 215/2018 zo dňa 28.10.2020 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“).

10. V odôvodnení napadnutého rozsudku krajský súd poukázal na ustálenú súdnu prax ohľadne rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane s akcentom na primárnu povinnosť daňového subjektu preukázať splnenie podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH (príkladom rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 2Sžf/4/2009 zo dňa 23.06.2010 v spojení s uznesením Ústavného súdu SR č. k. III. ÚS 78/2011-17 zo dňa 23.02.2011).

11. Ďalej citoval judikatúru Súdneho dvora EÚ týkajúcu sa možnosti odmietnutia odpočtu DPH z dôvodu účasti daňového subjektu na daňovom podvode a s tým súvisiacu problematiku dostatočnej obozretnosti daňového subjektu (C-439/04, C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling, rozsudky Teleos, C-80/11 a C-142/11 Mahagében kft. a Pétér Dávid).

12. Vo vzťahu k prejednávanej veci krajský súd konštatoval, že bolo na žalobcovi (on mal dôkazné bremeno), aby preukázal, že vynaložil adekvátne úsilie a prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho rozumne požadovať a ktoré by účinne viedli k tomu, aby nebol súčasťou fiktívneho obchodu, ktorého účelom bolo získať (neoprávnene) nadmerný odpočet DPH (účasti na daňovom podvode). Obchod, o existencii ktorého svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania. V takom prípade by sa dalo hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality DPH žalobcom. Z obsahu preskúmaných rozhodnutí nevyplýva, že by správne orgány od žalobcu požadovali doklady, ktoré by mal on zabezpečiť od iného daňového subjektu (svojho subdodávateľa, resp. odberateľa). Správca dane mal právo preveriť existenciu obchodu, príp. odstrániť vzniknuté pochybnosti, avšak nemal povinnosť žalobcovi napovedať, akým spôsobom má okrem daňových dokladov preukázať pravdivosť svojich tvrdení o skutočnom vykonaní deklarovaného zdaniteľného obchodu. Bolo na žalobcovi, aby predložil dôkazy potvrdzujúce, že služby boli aj skutočne dodané tak, ako to deklaroval. Toto však neučinil.

13. Krajský súd uviedol, že v danom prípade vznikli v rámci daňovej kontroly u správcu dane dôvodné pochybnosti o pravdivosti žalobcom predložených dokladov a o skutočnostiach v týchto dokladoch uvedených. Správca dane umožnil žalobcovi uvedené pochybnosti odstrániť, z dôkazov predložených žalobcom však podľa krajského súdu o odstránení pochybností nemožno hovoriť.

14. Podľa názoru krajského súdu správca dane a žalovaný postupovali pri rozložení dôkazného bremena v súlade s rozhodovacou praxou Najvyššieho súdu SR a Súdneho dvora EÚ. Z obsahu administratívneho spisu vyplýva, že žalobca v žalobe namietal rovnaké skutočnosti, ktoré namietal už v odvolaní proti rozhodnutiu správcu dane. Žalovaný sa podrobne vysporiadal so všetkými odvolacími námietkami, svoje závery náležite a zrozumiteľne odôvodnil - aj prečo považoval za nevierohodné dodatočne predložené doklady daňovým subjektom, pričom súd sa s nimi v plnom rozsahu stotožnil.

15. Z dôkazov založených v administratívnom spise podľa krajského súdu vyplýva, že nebolo zo strany žalobcu riadne preukázané dodanie služby deklarovanej na dodávateľských faktúrach dodávateľa FENICIA LLC., organizačná zložka. Ako vyplýva zo zápisnice č. 100536051/2017 zo dňa 28.03.2017, správca dane vykonal dôkaz vypočutím svedka X. - vedúceho organizačnej zložky FENICIA LLC., ktorý bol zároveň aj konateľom spoločnosti MODIFIN STAVBY, s.r.o. a spoločnosti DREVOSTYL, s.r.o. Svedok vypovedal, že doklady FENICIA LLC., organizačnej zložky protokolárne odovzdal nejakému zástupcovi, ktorého bližšie určiť nevedel. Nepamätal si názvy spoločností (dodávateľských a odberateľských), s ktorými spolupracoval. Zároveň tvrdil, že služby poskytoval výlučne na základe ústnych objednávok, nie v papierovej forme, služby neposkytoval a nevykonával, ale riešil ich subdodávateľsky, ale názvy subdodávateľov si nepamätá, a tiež nevedel s kým rokoval. Uvedená organizačná zložka skladové priestory nemá ani nemala, nevlastní žiaden

hmotný a nehmotný majetok. V prípade čestných vyhlásení obchodných partnerov - spoločností POLUS City Center, AUPARK a.s., a PFIZER LUXEMBOUR SARL, organizačná zložka, krajský súd uviedol, že tieto v slabšej dôkaznej hodnote preukazujú, že nejaké služby boli dodané v dohodnutej kvalite. Vo svojej podstate však nemajú náležitú dôkaznú kvalitu vyvrátiť závery správcu dane, resp. preukázať, kto uvedené práce vykonal, kedy a ako boli vykonané a o akú službu malo ísť.

16. V nadväznosti na uvedené krajský súd uzavrel, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdanieľného obchodu dodávateľskou spoločnosťou FENICIA LLC., organizačná zložka. Čo je však podstatné - žalovaný v rámci daňovej kontroly pri posúdení, či žalobca mal a mohol vedieť, že plnenie, ktoré mala deklarovaným spôsobom uskutočniť FENICIA LLC., organizačná zložka, správne konštatoval, že dôkazná núdza bola na strane žalobcu, kedy bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH. Žalovaný podľa krajského súdu riadne vyhodnotil dôkazný materiál, pričom ako vyplýva z listín založených v administratívnom spise, žalobca pri tomto konkrétnom dodávateľovi na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou a teda v tomto prípade mal mať vedomosť, že pri vytvorení takéhoto reťazca prechádza do rizikového obchodu (absentujú ďalšie doklady o dlhoročnej spolupráci, neexistuje komunikácia so štatutárom dodávateľa o riešení konkrétnych obchodných situácií, ktoré boli predmetom dodávky služieb atď.) - z aspektu legislatívnej úpravy DPH, kedy samotná existencia faktúry nezakladá automaticky právo na odpočítanie dane uvedenej na tejto faktúre.

17. S poukazom na vyššie uvedené dôvody dospel krajský súd k záveru, že napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správcu dane je vecne správne, a preto žalobu ako nedôvodnú v súlade s § 190 SSP zamietol.

III.

Kasačná sťažnosť, vyjadrenie ku kasačnej sťažnosti

18. Proti právoplatnému rozsudku krajského súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť v ktorej navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil podľa § 462 ods. 2 SSP tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného (ako aj ďalšie rozhodnutia žalovaného označené v napadnutom rozsudku) a vec mu vráti na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania. Kasačnú sťažnosť odôvodnil podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP (nesprávne právne posúdenie veci). Nad rámec tohto sťažnostného bodu sťažovateľ namietal aj arbitrárnosť a nepreskúmateľnosť napadnutého rozsudku.

19. Sťažovateľ sa v prvom rade ohradil voči argumentácii, podľa ktorej možno jeho konanie klasifikovať ako kriminálne, teda že by mal byť súčasťou akéhokoľvek fiktívneho obchodu, ktorého účelom malo byť neoprávnene získať nadmerný odpočet DPH (daňového podvodu). Sťažovateľ si nie je vedomý, že by bol býval súčasťou akéhokoľvek reťazca, v ktorom by dochádzalo k zneužitiu systému DPH. Takéto tvrdenie podľa jeho názoru nie je správne a nemá oporu v obsahu administratívnych spisov.

20. Ďalej sťažovateľ zdôraznil, že je serióznou spoločnosťou, ktorej hlavnou činnosťou už od roku 2004 sú IT služby, t. j. správa sietí a serverov, podpora koncových užívateľov, servis a dodanie súvisiacich tovarov. Pre svojich klientov obstaráva práce subdodávateľským spôsobom prostredníctvom obchodných partnerov podľa rozsahu objednaných prác.

21. Vo vzťahu k spolupráci s dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka sťažovateľ uviedol, že s ním mal uzatvorenú písomnú zmluvu o poskytovaní servisných služieb č. 01/2014 zo dňa 01.01.2014, ktorá bola podpísaná X.. G., vedúcim organizačnej zložky. Objednávky sťažovateľa boli riadne prevzaté (pečiatka a podpis) vedúcim organizačnej zložky, tieto sťažovateľ tiež predložil správcovi dane. Tiež uviedol, že si dodávateľa pred uzavretím zmluvy preveroval. Pripomenul, že sám správca dane v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia uviedol, že vedúci organizačnej zložky X.. G. ústne do zápisnice uviedol tvrdenia o skutočnom poskytnutí služieb pre sťažovateľa, že faktúry

vystavil a podpisoval len on ako vedúci organizačnej zložky a že plnenia uvádzané na vystavených faktúrach vykonávali spoločnosti subdodávateľsky.

22. Sťažovateľ namietal tiež záver krajského súdu, že ním predložené daňové doklady mali byť pri vyhodnotení výsledkov rozsiahleho dokazovania spochybnené. Skutočnosť, že X. G. nevedel uviesť žiadne konkrétne skutočnosti ohľadom podnikateľskej aktivity, resp. nepredložil žiadne doklady, nemôže byť kladená za absenciu dôkazného bremena na strane sťažovateľa, ktorý mal počas daňovej kontroly všetky doklady riadne evidované, účtovníctvo vedené, faktúry a objednávky riadne archivované. Rozhodujúca je skutočnosť, že práce boli skutočne vykonané, čo sťažovateľ preukázal. Sťažovateľ nevedel o strate/odovzdaní dokladov X. G. a nepozná bližšie žiadne ďalšie podnikateľské aktivity dodávateľa, ani dôvod prečo bola u X. G. vykonaná domová prehliadka. Toto sa malo udiat v roku 2016, pričom práce boli žalobcovi dodané v roku 2014.

23. K vykonaným zdaniteľným plneniam na preverovaných faktúrach vystavených dodávateľom sťažovateľ predložil okrem zmluvy a objednávok, faktúr a dokladov o úhrade aj mesačný výkaz vykonaných prác (Monthly maintenance and 24/7/365 support a Additional monthly service work, ktoré presne rozpisujú jednotlivé služby - úkony priradené k odberateľom spolu s počtom vykonaných hodín). Sťažovateľ mal za to, že predložil všetky doklady preukazujúce právny dôvod spolupráce, objednanie služieb, ich vykonanie, fakturáciu a úhradu. Toto nad rámec bežných úkonov v obchodnom styku potvrdili aj odberatelia sťažovateľa, ktorými sú renomované spoločnosti vrátane spoločnosti POLUS, a.s. vo vyššie uvedených prípadoch, ktoré sú obsahom administratívnych spisov.

24. Sťažovateľ vytkol správnym orgánom i krajskému súdu, že neskúmali, resp. nezohľadnili prepojenosť dodávateľských a odberateľských faktúr sťažovateľa, hoci tieto mali k dispozícii. Bolo preukázané objednanie služieb, ich vykonanie a zaplatenie, čo potvrdili subdodávateľ, dodávateľ i odberateľ.

25. Záverom sťažovateľ zdôraznil, že dodávateľ nebol zaviazaný na osobný výkon služieb, a preto sťažovateľ nemusel mať vedomosť o tom, kto skutočne práce vykonával. Tvrdil, že v počítačových systémoch skontroloval riadne vykonanie služieb bez potreby osobného stretnutia s osobou, ktorá tieto služby vykonala.

26. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojom stanovisku k žalobe, námietky sťažovateľa považoval za neopodstatnené a navrhol, aby kasačný súd kasačnú sťažnosť zamietol ako nedôvodnú. Nekontaktnosť dodávateľov vyvracia vierohodnosť a preukázateľnosť dokladov, z ktorých si sťažovateľ uplatnil nárok na odpočítanie dane a na strane správcu dane odôvodňuje pochybnosti o ich pravosti a pravdivosti. Žalobca nevyvrátil pochybnosti správcu dane a nepredložil vierohodné, relevantné dôkazy, ktoré by jednoznačne preukazovali oprávnenosť ním uplatneného nároku.

IV.

Konanie pred kasačným súdom

27. Uznesením sp. zn. 4Sžfk/35/2021 zo dňa 31.05.2021, právoplatným dňa 10.06.2021, Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší súd SR“) vylúčil na samostatné konanie konania o preskúmanie zákonnosti jednotlivých rozhodnutí žalovaného, ktoré boli predmetom prieskumu krajským súdom v napadnutom rozsudku. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“) začal vykonávať svoju činnosť odo dňa 01.08.2021 (§ 101e ods. 1 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Výkon súdnictva prešiel z Najvyššieho súdu SR na Najvyšší správny súd SR odo dňa 01.08.2021 vo všetkých veciach, v ktorých je od 01.08.2021 daná právomoc Najvyššieho správneho súdu SR (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy Slovenskej republiky v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z. z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov). Prejednávaná vec bola pôvodne predložená Najvyššiemu súdu SR a bola jej pridelená sp. zn. 4Sžfk/35/2021. Od 01.08.2021 je na konanie v tejto veci príslušný Najvyšší správny súd SR. Vec bola náhodným výberom pridelená kasačnému senátu 1S Najvyššieho správneho súdu SR, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod spisovou značkou

1Sfk/43/2023, ktorá bola pridelená konaniu o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102268744/2018 zo dňa 16.11.2018 (t. j. napadnuté rozhodnutie) za zdaňovacie obdobie október 2014 v nadväznosti na uznesenie Najvyššieho súdu SR o vylúčení na samostatné konanie zo dňa 31.05.2021.

28. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky ako súdu kasačného (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal kasačnú sťažnosť, ktorá bola podaná včas (§ 443 ods. 2 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), za splnenia podmienok povinného zastúpenia (§ 449 SSP) a zároveň obsahovala zákonom stanovené náležitosti (§ 445 SSP), pričom ňou bolo napadnuté rozhodnutie, proti ktorému je jej podanie prípustné (§ 439 SSP).

29. Po neverejnej porade senátu bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP) kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 31.05.2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

30. Predmetom správneho súdneho prieskumu boli rozhodnutia finančných orgánov o vyrubení rozdielu na DPH sťažovateľovi za zdaňovacie obdobie október 2014 z dôvodu neuznania práva na odpočítanie DPH z faktúr vystavených dodávateľom FENICIA LLC., organizačná zložka za dodávku počítačových služieb. Správca dane a žalovaný konštatovali, že sťažovateľ nepreukázal, že dodávateľ fakturované služby skutočne poskytol. Krajský súd žalobu podanú sťažovateľom proti rozhodnutiam finančných orgánov zamietol, pričom v odôvodnení (i) jednak konštatoval neunesenie dôkazného bremena sťažovateľom v otázke splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočet dane a (ii) jednak konštatoval, že sťažovateľ bol súčasťou fakturačného reťazca, v ktorom dochádzalo k zneužitiu systému DPH, a pri tomto konkrétnom dodávateľovi na vstupe nepristupoval s náležitou starostlivosťou.

31. Sťažovateľ v kasačnej sťažnosti reagujúc na rozsudok krajského súdu namietal, že krajský súd nesprávne právne posúdil právnu otázku neunesenia dôkazného bremena sťažovateľom, a že jeho účasť na daňovom podvode nemá oporu v administratívnych spisoch a rozhodnutiach finančných orgánov.

32. Kasačný súd dáva primárne do pozornosti, že odpočítanie dane môže byť v zmysle judikatórnych záverov Súdneho dvora EÚ i kasačného súdu obmedzené v prípadoch, ak zdaniteľná osoba nesplní hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane, alebo ak došlo k daňovému podvodu alebo ak došlo k zneužitiu práva (napr. rozsudky Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 3Sžfk/15/2020 zo dňa 30.06.2022, 2Sžfk/49/2020 zo dňa 26.10.2022). Následne aj pri dôkaznom bremene je v daňovom konaní potrebné rozlišovať medzi dvoma zásadnými situáciami (i) preukazovaním materiálnych podmienok odpočtu DPH a (ii) preukazovaním daňového podvodu alebo zneužitia práva ako dôvodu na neuznanie uplatneného odpočtu. Pri preukazovaní materiálnych podmienok odpočtu DPH primárne leží dôkazné bremeno na daňovom subjekte a pri preukazovaní daňového podvodu na správcovi dane. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa v zásade vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

33. K vyššie uvedenému kasačný súd odkazuje aj na rozsudok Súdneho dvora EÚ v spojených veciach SGI a Valérie C-459/17 a C-460/17: „Dobrá viera alebo jej absencia na strane zdaniteľnej osoby, ktorá žiada o odpočítanie DPH, nemá žiadny vplyv na otázku, či sa uskutočnilo dodanie tovaru v zmysle článku 10 ods. 2 šiestej smernice. V súlade s cieľom tejto smernice, ktorým je zriadenie spoločného systému DPH založeného okrem iného na jednotnej definícii zdaniteľných plnení, má totiž pojem „dodanie tovaru“ podľa článku 5 ods. 1 uvedenej smernice objektívny charakter a musí sa uplatňovať nezávisle od cieľov a výsledkov dotknutých plnení, a to bez toho, aby boli daňové orgány povinné vykonať vyšetrovanie zamerané na stanovenie úmyslu zdaniteľnej osoby alebo zohľadňovať úmysel iného subjektu ako tejto zdaniteľnej osoby, ktorý tvorí súčasť rovnakého dodávateľského reťazca.“

34. Krajskému súdu teda možno vytknúť, že jednak skonštatoval nepreukázanie hmotnoprávných podmienok odpočítania dane a jednak - a to nad rámec tvrdení daňových orgánov - účasť sťažovateľa na daňovom podvode. Nakoľko však kasačný súd po preskúmaní veci dospel k záveru, že ani záver krajského súdu a rozhodnutí finančných orgánov o nesplnení hmotnoprávných podmienok neobstojí (v tomto ohľade ide krajský súd v línii administratívnych rozhodnutí), považuje za hospodárnejšie rozhodnúť o zmene rozsudku krajského súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie.

35. Pokiaľ ide o záver krajského súdu o účasti sťažovateľa na daňovom podvode, kasačný súd dáva sťažovateľovi za pravdu v tom, že krajský súd tento svoj záver prijal bez opory v skutkovom stave, ktorý vyplýva z preskúmaných administratívnych rozhodnutí. Účasť daňového subjektu na daňovom podvode by mohla byť ako dôvod odopretia odpočítania dane aplikovaná až potom, čo by správca dane uniesol dôkazné bremeno a kladne zodpovedal všetky štyri otázky tzv. Axel Kittel testu, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04). Týmito otázkami sú: (i) Vznikol z posudzovaných zdaniteľných obchodov daňový únik?; (ii) Ak áno, je tento daňový únik dôsledkom podvodného konania?; (iii) Pokiaľ je únik na dani dôsledkom podvodného konania, boli posudzované zdaniteľné obchody daňového subjektu s týmto konaním spojené? a (iv) Ak boli posudzované zdaniteľné obchody spojené s podvodným konaním, vedel o tom alebo mohol a mal vedieť daňový subjekt? Skutočnosti poskytujúce odpovede na tieto otázky preukazuje správca dane a overuje vnútroštátny súd (rozhodnutie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020).

36. V uvedenom prípade však predmetné otázky správca dane neposudzoval. Rozhodnutie správcu dane (a následne aj žalovaného) bolo naopak postavené na závere, že sťažovateľ nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok pre odpočet dane. Tvrdenie krajského súdu o účasti sťažovateľa na daňovom podvode bolo preto nepodložené a predčasné. Navyše nakoľko nebolo obsiahnuté v administratívnych rozhodnutiach, znemožnilo sťažovateľovi efektívnu obranu prostredníctvom podania odvolania či správnej žaloby. Sťažovateľovi sa prvýkrát poskytla možnosť vyvracať závery o svojej účasti na daňovom podvode až v kasačnej sťažnosti, čo nie je v zmysle právnej úpravy správneho súdnictva postavenom na princípe subsidiarity prípustné.

37. Ďalej, ani záver krajského súdu o neunesení dôkazného bremena v otázke splnenia hmotnoprávných podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH sťažovateľom (odhliadnuc od odôvodnenia rozsudku úvahami o daňovom podvode) nemožno pokladať za správny.

38. Kasačný súd pripomína, že v zmysle zákona o DPH sa hmotnoprávnymi podmienkami pre odpočítanie dane myslia (i) existencia zdaniteľného plnenia, (ii) jeho dodanie zdaniteľnou osobou a (iii) použitie dodaných tovarov a služieb daňovým subjektom na účely jeho ekonomickej činnosti. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH, má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonných podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. Ak správca dane má pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu a predložené dôkazy nemieni akceptovať, potom je povinný túto skutočnosť taktiež doložiť dôkazmi, ktoré tvrdenia daňového subjektu jednoznačne vyvracajú, pričom dôkazy správcu dane musia mať minimálne rovnakú výpovednú schopnosť, závažnosť a vierohodnosť ako dôkazy predložené daňovým subjektom (nález Ústavného súdu SR IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07.02.2023).

39. V prejednávanej veci bolo orgánmi finančnej správy spochybnené predovšetkým splnenie druhej podmienky uvedenej vyššie - uskutočnenie zdaniteľného plnenia subjektom označeným na vystavených faktúrach. Pokiaľ ide o existenciu materiálneho plnenia, túto správca dane výslovne nepotvrdil, zároveň však odmietal vykonať výsluch odberateľov, ktorí by k zisteniu tejto skutočnosti mohli prispieť, s tým že sa nimi nepotvrdí, kto práce vykonal. Z uvedeného i z celkového obsahu rozhodnutí teda vyplýva, že sporným bolo najmä dodanie služieb konkrétnym dodávateľom.

40. Sťažovateľ na preukázanie svojho nároku predložil písomné dôkazy a doklady (písomná zmluva s dodávateľom, objednávky, faktúry a mesačné výkazy vykonaných prác, a to s pečiatkami a podpismi vedúceho organizačnej zložky dodávateľa). Správca dane však ich hodnovernosť spochybnil, a to na základe svedeckej výpovede vedúceho organizačnej zložky dodávateľa, ktorý všeobecne poskytnutie služieb a vystavenie faktúr potvrdil, neoznačil však konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, neposkytol konkrétne okolnosti spolupráce a neposkytol ani písomné doklady či účtovníctvo dodávateľa. Správca dane tiež uviedol, že ani konateľ sťažovateľa nevedel, kto konkrétne práce vykonal. Následne sťažovateľ preukazoval splnenie podmienok čestnými prehláseniami odberateľov a návrhmi na ich výsluch, čo správca dane odmietol s poukazom na to, že tieto nepreukážu, kto práce skutočne vykonal.

41. Kasačný súd po preštudovaní administratívneho spisu konštatuje, že zistenia a dôkazy správcu dane, ktorými správca dane spochybnil vierohodnosť žalobcom predložených dôkazov, nepovažuje za minimálne rovnako závažné, ako boli žalobcom predložené dôkazy. Obsah svedeckej výpovede štatutára dodávateľa nevie žalobca ovplyvniť (táto výpoveď môže byť motivovaná aj úmyselným zatajovaním skutočností samotným dodávateľom). U dodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne réžii jeho dodávateľa. Existujú teda aj iné možné vysvetlenia či skutkové verzie deja, pre ktoré dodávateľ relevantné skutočnosti „zatajuje“, než je konštatácia o nedodaní služieb žalobcovi.

42. Rovnako nebolo v moci sťažovateľa ovplyvniť ani vedenie účtovníctva a plnenie si daňových povinností zo strany dodávateľa. Daňový subjekt nie je možné pripraviť o právo odpočítať DPH len v dôsledku skutočností ležiacich mimo jeho sféry, ako je nekontaktnosť jeho dodávateľov či odberateľov, nesplnenie si rôznych povinností na ich strane či neodvedenie sumy dane do štátneho rozpočtu týmito inými osobami (nález Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 627/2022-43 z 27.04.2023).

43. Obdobne ani skutočnosť, že konateľ sťažovateľa nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré práce vykonali, nemôže byť „relevantne spochybňujúcim“ zistením správcu dane. V obchodnej praxi je bežné a zodpovedajúce aj právnej úprave Obchodného zákonníka, že jeden podnikateľský subjekt si objedná služby od iného podnikateľského subjektu bez toho, aby vedel či musel vedieť, ktoré konkrétne fyzické osoby plnenie v mene dodávateľa vykonajú.

44. Z uvedených dôvodov nemohol sťažovateľ niest' dôkaznú núdzu a právny následok v podobe straty nároku na odpočet DPH (pri produkcii všetkých v čase zdaniteľného plnenia štandardne uchovávaných dokladov z jeho strany), len na základe vyššie uvedených spochybňujúcich zistení a dôkazov správcu dane. Kasačný súd preto v predmetnej veci nepovažuje zistenia a dôkazy správcu dane za spôsobilé spochybniť vierohodnosť sťažovateľových predložených dokladov, v dôsledku čoho ani nemožno hovoriť o prechode dôkazného bremena na sťažovateľa.

45. K uvedenému kasačný súd poukazuje aj na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo zo dňa 03.09.2020: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v tom zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala

vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“; „Skutočnosť, že dotknutý tovar vo veci samej nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť spoločnosti Vikingo odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov.“ K aplikácii rozhodnutia SD EÚ vo veci Vikingo vo svojej rozhodovacej praxi pristúpil aj Najvyšší správny súd SR (rozsudok sp. zn. 5Sžfk/17/2020 z 28.06.2022, rozsudok sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30.06.2022 publikovaný v Zbierke stanovísk a súdnych rozhodnutí Najvyššieho správneho súdu SR pod č. 23/2022).

46. Kasačný súd zameriava pozornosť aj na recentnú judikatúru Ústavného súdu SR, podľa ktorej „27 ... Daňovému subjektu zákon nedáva právne prostriedky na sledovanie výrobných a obstarávacích procesov svojich dodávateľov. ... 28 ... Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré daňový subjekt štandardne uchováva o existencii zdaniteľného plnenia, od následného forenzného dokazovania. V prípade, ak správca dane pričíta daňovému subjektu existenciu dôkaznej núdze týkajúcu sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno, ide o postup v rozpore so zákonom. ... 30. Zo základnej premisy chápania a konceptu inštitútu právnej zodpovednosti vyplýva, že nikto nemôže znášať zodpovednosť za konanie tretieho subjektu, na ktoré nemá žiaden dosah, resp. ktoré je mimo jeho vplyvu a moci aprobovanej právom. Každý nesie zodpovednosť za vlastné správanie, pričom výnimky z tohto pravidla môže stanoviť iba zákon (napr. ručenie za daň podľa § 69b zákona o dani z pridanej hodnoty, osobitné prípady objektívnej zodpovednosti a pod.), a preto nedostatky v účtovnej evidencii, prípadne akejkolvek inej daňovo relevantnej dokumentácii, ako aj iné nezrovnalosti na strane tretej osoby nemožno bez opory v zákone pričítať na ťarchu daňového subjektu, ktorý je s touto osobou v dodávateľsko-odberateľskom vzťahu. Zároveň je potrebné uviesť, že tieto nedostatky na strane tretích subjektov nemusia automaticky znamenať a viesť k záveru o nepreukázaní existencie zdaniteľného plnenia za predpokladu, že kontrolovaný daňový subjekt disponuje vlastnými daňovo významnými dôkazmi, ktoré preukazujú opak.“ (nález ÚS SR I. ÚS 259/2022-37 zo dňa 12.10.2022).

47. Vzhľadom na vyššie uvedené kasačný súd uzatvára, že krajský súd i finančné orgány vec nesprávne právne posúdili v otázke, že sťažovateľ neuniesol svoje dôkazné bremeno týkajúce sa preukázania splnenia hmotnoprávnych podmienok priznania práva na odpočet dane. Kasačný súd však považuje za potrebné dodať, že závery prezentované v tomto rozsudku automaticky neznamenajú, že sťažovateľovi má byť priznané právo na odpočet dane z predmetného dodania služieb. Úlohou finančných orgánov však bude buď relevantne spochybníť splnenie materiálnych podmienok a zreteľne oznámiť sťažovateľovi, ktorú podmienku považujú za spochybnenú s následným umožnením sťažovateľovi preukázať jej splnenie (napríklad pri spochybnení existencie plnenia výsluchom odberateľov) alebo preukázať, že sťažovateľ buď priamo participoval na daňovom podvode alebo mal a mohol vedieť, že k daňovému podvodu dochádza v rámci obchodného reťazca (na jeho iných stupňoch), ktorého bol súčasťou. K preukazovaniu účasti na daňovom podvode tiež pozri bod 35 odôvodnenia tohto rozsudku.

48. Na základe vyššie uvedeného kasačný súd dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Keďže správny súd žalobu zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP v spojení s § 191 ods. 1 písm. c) SSP napadnutý rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Žalovaný bude vo svojom ďalšom konaní a rozhodovaní viazaný právnym názorom kasačného súdu v zmysle § 469 SSP.

49. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1, 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom (§ 175 ods. 1 SSP). O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP). Zohľadní pri tom, že týmto rozsudkom došlo

k zrušeniu jedného z piatich rozhodnutí žalovaného, ktoré boli predmetom konania pred krajským súdom a podanej kasáčnej sťažnosti.

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

Poučenie :

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