

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/17/2022
Identifikačné číslo spisu: 4019200028
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2024
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4019200028.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD. (sudca spravodajca) a JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. v právnej veci žalobcu: EUROCAM - Transport & Logistics, s. r. o., so sídlom Dopravná 11, 955 01 Topoľčany, IČO: 46 435 034, zastúpený: Advokátska kancelária MCL, s. r. o., so sídlom Mostová 2, 811 02 Bratislava, IČO: 50 074 369, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102239967/2018 zo dňa 13.11.2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/11/2019-168 zo dňa 08.06.2021, takto

rozhodol:

- I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/11/2019-168 zo dňa 08.06.2021 s a m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102239967/2018 zo dňa 13.11.2018 s a z r u š u j e a v e c s a v r a c i a žalovanému na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi sa voči žalovanému priznáva nárok na úplnú náhradu trov konania na správnom súde a kasačnom súde.

Odôvodnenie

I. Konanie pred správnym súdom

1. Napadnutým rozsudkom č. k. 15S/11/2019-168 zo dňa 08.06.2021 Krajský súd v Nitre postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“) zamietol žalobu, ktorou sa žalobca domáhal zrušenia rozhodnutia žalovaného č. 102239967/2018 zo dňa 13.11.2018, ktorým bolo podľa § 74 ods. 4 Daňového poriadku potvrdené prvostupňové rozhodnutie správcu dane č. 100765382/2018 zo dňa 18.04.2018, na základe ktorého bol podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku vyrubený žalobcovi ako daňovému subjektu za zdaňovacie obdobie október 2016 rozdiel dane na dani z pridanej hodnoty v sume 17.970,- €.

2. Krajský súd prevzal závery správcu dane a žalovaného s tým, že žalobca pri uzatvorení zmluvy o údržbe konal účelovo. Uzatvorenie zmluvy o údržbe so spoločnosťou MELICO s.r.o. nenaplnilo ciele riadnej podnikateľskej činnosti, za správne. Správca dane v priebehu daňovej kontroly vyzval žalobcu, aby predložil analýzu nákladov na opravy vozidiel, ktorá ho viedla k zabezpečeniu údržby práve

spoločnosťou MELICO, s. r. o. od 01.08.2016 a aby relevantným spôsobom preukázal úsporu nákladov na opravu a údržbu na základe fakturovaných prác spoločnosťou MELICO, s. r. o. Žalobca napriek výzve správcu dane tvrdenie o úspore vo výške 55.000,- € nepreukázal a neprodukoval žiadne dôkazy, ktoré by preukázali úsporu nákladov na opravy tým, že vynakladá nemalé investície na ich údržbu spoločnosťou MELICO, s.r.o. Cenové ponuky od spoločnosti MAN Truck & Bus Slovakia s.r.o. a HOCHSTAFFL SLOVAKIA spol. s r.o. boli vypracované po uzatvorení zmluvy o údržbe, keď cenová ponuka od spoločnosti MAN Truck & Bus Slovakia, s. r. o. bola vypracovaná dňa 22.09.2016 a cenová ponuka od spoločnosti HOCHSTAFFL SLOVAKIA spol. s r. o. dňa 15.12.2016. Za daného skutkového stavu ceny stanovené konateľmi žalobcu a spoločnosti MELICO, s. r. o. v zmluve o údržbe zo dňa 01.08.2016 nemohli reflektovať na tieto ponuky a aj z nich vychádzať. Podľa cenovej ponuky zo dňa 15.12.2016 od spoločnosti HOCHSTAFFL SLOVAKIA spol. s r. o. bola cena za údržbu návesu v sume 548,40,- € a zahŕňala napr. výjazd servisného vozidla v cene 175,- €, cestovné náklady v cene 108,- €, pričom cena uvedená v zmluve o údržbe bola stanovená vo výške 450,- €. Z uvedeného je zrejmé, že žalobca pri uzatváraní zmluvy o údržbe nebral do úvahy jej ekonomické opodstatnenie a bola uzatvorená za značne nevýhodných podmienok pre žalobcu ako odoberateľa.

3. Správca dane postupoval dôsledne, keď preveril každú skutočnosť, ktorá mohla mať vplyv na správne určenie dane. Ak účelom zmluvy o údržbe podľa vyjadrenia žalobcu bolo zabezpečiť bežnú starostlivosť o vozidlá a drobné opravy, vrátane merania tlaku v pneumatikách, uvedené preukázané nebolo. Je nesporným, že v roku 2016 boli náklady žalobcu ako daňového subjektu do podpísania zmluvy o údržbe na opravu a údržbu celkovo v sume 52.769,80 € (1. až 7. mesiac) a dňom podpísania zmluvy o údržbe boli mesačné náklady 74 774,50 €, z toho spoločnosť MELICO, s. r. o. fakturovala čiastku v priemere 63.150 €, čo je v priemere 86,81 %. V mesiaci október 2016 boli náklady v celkovej výške 75 485,15 €, z toho spoločnosť MELICO, s. r. o. fakturovala čiastku 64.850,- €, čo predstavuje 85,91 %. Žalobca nepreukázal, aký ekonomický prínos pre neho malo uzatvorenie zmluvy o údržbe so spoločnosťou MELICO, s. r. o. Naviac, podľa výpisu z obchodného registra je zrejmé, že spoločnosť MELICO, s. r. o. v zdaňovacom období október 2016 nemala na vykonávanie činnosti - údržba motorových vozidiel bez zásahu do motorickej časti vozidla, diagnostika a oprava cestných motorových vozidiel a oprava karosérií, oprávnenie a predmet činnosti bol zapísaný v obchodnom registri s dátumom 28.06.2017. Spoločnosť MELICO, s. r. o. pri podaní daňového priznania k dani z príjmov za rok 2016 klasifikovala svoju ekonomickú činnosť ako „výroba výrobkov z plastu pre stavebníctvo“.

4. K deklarovanej transakcii od dodávateľa Simplicity Media s. r. o. súd uviedol, že predmetom fakturácie bolo dodanie reklamných služieb - propagácia značky „EUROCAM“ v televíziách DIGI SPORT a SPORT5 na pretekoch „MSR PAV PRZDKI Korczyzna 2016“, pričom pri dodaní tejto služby došlo k umelému navýšeniu ceny, do transakcie vystavených jednotlivými spoločnosťami - dodávateľmi v reťazci, keď v následnom reťazci fakturačných vzťahov dochádzalo len k navýšovaniu fakturovanej sumy. Žalobca bol súčasťou obchodného reťazca, pričom došlo k neprímeranému navýšeniu ceny bez ekonomického opodstatnenia za účelom získania daňovej výhody vo forme odpočítania dane na jeho konci, t. j. u žalobcu. Nebolo sporným, že v televízii DIGI SLOVAKIA s. r. o. a SPORT5 boli odvysielané záznamy z pretekov „MSR PAV PRZADKI Korczyzna 2016“, v rámci ktorých sa objavila na obrazovke aj informácia „EUROCAM“. V danom prípade spoločnosti KAP MEDIA, s. r. o. a Simplicity Media s. r. o. boli umelo vsunuté do obchodného reťazca bez preukázaného ekonomického opodstatnenia za účelom získať daňovú výhodu u žalobcu, keďže vo fakturačnom reťazci spoločnosť MERIT Group s. r. o. fakturovala propagáciu značky „EUROCAM“ spoločnosti KAP MEDIA, s. r. o. spolu v sume 1.140,- € a spoločnosť KAP MEDIA, s. r. o. tú istú službu (bez toho, aby túto službu zhodnotila), fakturovala spoločnosti Simplicity Media, s. r. o. spolu v sume 28.500,- €, a následne spoločnosť Simplicity Media s. r. o., ktorá službu iba sprostredkovala, fakturovala daňovému subjektu propagáciu značky „EUROCAM“ v hodnote 30.000,- €. Dokazovanie správcu dane bolo impulzom toho, že spoločnosti KAP MEDIA, s. r. o. a Simplicity Media s. r. o. zanikli v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou R-MEDIA PLUS, s. r. o., ktorá je na adrese svojho sídla neznáma.

5. Konateľ žalobcu Peter Melichárek na ústnom pojednávaní dňa 15.06.2017 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101341685/2017) uviedol, že podpisoval zmluvu so spoločnosťou Simplicity Media s. r. o., spolupráca trvala od roku 2015. Nevedel však uviesť ako začala, iniciátorom bola spoločnosť Simplicity Media s. r. o., avšak konkrétnu osobu si nepamätal, buď išlo o konateľa spoločnosti, alebo

zamestnanca pána G. L.. Nevedel uviesť, kto vyhotovoval bannery, kto navrhol a vyhotovil sponzorský odkaz. Predmetom reklamy bolo logo EUROCAMU, cena sa stanovila na základe cenníka Simplicity Media s. r. o. K otázke, prečo si nezabezpečil žalobca reklamu vo vlastnej réžii, keď podľa výpisu z obchodného registra poskytuje reklamné služby a tieto poskytuje aj spoločnosť MELICO, s. r. o., sa nevyjadril. Následne na ústnom pojednávaní dňa 19.07.2017 (zápisnica o ústnom pojednávaní č. 101594709/2017) uviedol, že spoločnosť na základe reklamy sprostredkovanej spoločnosťou Simplicity Media s. r. o. zvýšila tržby za prepravu v roku 2016 oproti roku 2015 cca 73% z pôvodných 2.334.678 € na 4.048.290 €, pričom je predpoklad ich nárastu aj v roku 2017. Dodal, že prínos tejto reklamy nie je možné zmerať, keďže si nerobili žiadny následný prieskum a anketu medzi zákazníkmi. Konateľ spoločnosti Simplicity Media s. r. o. Roman Jakabšic v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100957017/2017 zo dňa 18.05.2017 spísanej na dožiadanie Daňovým úradom Košice potvrdil sprostredkovanie reklamy v zmysle preverovanej faktúry č. 662016 s dátumom zdaniteľného plnenia 04.10.2016 s tým, že všetko bolo dodávané subdodávateľsky cez spoločnosť KAP MEDIA, s. r. o.

6. Dňa 17.08.2017 bola spísaná zápisnica o ústnom pojednávaní so splnomocneným zástupcom spoločnosti Simplicity Media s. r. o. G. L., ktorý uviedol, že spoločnosť Simplicity Media s. r. o. sa zaoberá propagáciou iných spoločností a iných klientov na moto-športových podujatiach, jediným dodávateľom služieb, ktoré boli následne fakturované spoločnosti EUROCAM - Transport & Logistic, s. r. o. bola spoločnosť KAP MEDIA s. r. o. a predtým ešte spoločnosť GRIZZLY Slovakia, ktorá sa dohodla s konateľom spoločnosti KAP MEDIA s. r. o. pánom Čitákom, že preberie obchod po GRIZZLY Slovakia. Výrobcom audio, video reportáží a relácii bolo studioLIFE s. r. o., ktoré pravdepodobne navrhlo a vyhotovilo sponzorovaný odkaz a injeť k odvysielanej relácii. Napriek výzve správcu dane neboli svedkom predložené žiadne účtovné, ani daňové doklady, ohľadne ktorých sa vyjadril, že tieto doklady má pán Jakabšic a dodatočne ich doloží. Dňa 25.10.2017 G. L. oznámil správcovi dane, že už nie je splnomocneným zástupcom spoločnosti Simplicity Media s. r. o. a nepredloží žiadne doklady. Po spísaní zápisnice dňa 17.08.2017 neboli za daňový subjekt Simplicity Media s. r. o. podané žiadne daňové priznania DPH ani kontrolné výkazy a naposledy bolo podané priznanie DPH a kontrolný výkaz za zdaňovacie obdobie jún 2017. Spoločnosť Simplicity Media s. r. o. zanikla v dôsledku zlúčenia so spoločnosťou R-MEDIA PLUS, s. r. o., Prešov, IČO: 36 660 949 a bola dobrovoľne vymazaná z obchodného registra dňom 15.11.2017.

7. Podľa odpovede spoločnosti DIGI SLOVAKIA, s. r. o., odvysielanie fakturovaného produktu propagácia značky „EUROCAM“ v televízii DIGI SPORT bolo spoločnosti studioLIFE, s. r. o. poskytnuté bezplatne. Spoločnosť studioLIFE, s. r. o. uzatvorila s televíziou SPORT 5 licenčnú zmluvu zo dňa 08.07.2016, podľa ktorej spoločnosť studioLIFE, s. r. o. zaplatila za odvysielanie programov z 11 podujatí 51 tis. korún českých, t. j. 1 887,31 €. Rovnako tak postup v rámci fakturácie medzi subjektmi, ktoré boli zapojené do reťazca, keď spoločnosť studioLIFE, s. r. o. faktúrou FA č. 94/2016 s dátumom dodania služby 04.10.2016 fakturovala spoločnosti MERIT Group s. r. o. sumu 2 866,50 € (z toho DPH 477,75 eura) za výrobu videozáznamov z „MSR PAV PRZDAKI Korczynna 2016“ a materiálny servis v televíziách DIGI SPORT a SPORT 5 (nielen pre žalobcu), následne spoločnosť MERIT Group, s. r. o. fakturovala faktúrou FA č. 2016147 s dátumom dodania služby 04.10.2016 spoločnosti KAP MEDIA, s. r. o. za službu - propagácia značky „EUROCAM“ sumu 1.140,- € (z toho DPH 190,- €), spoločnosť KAP MEDIA, s. r. o. fakturovala faktúrou FA č. 20161003 s dátumom dodania služby 04.10.2016 spoločnosti Simplicity MEDIA, s. r. o. za službu - propagácia značky „EUROCAM“ sumu 23.750 € (z toho DPH 4.750 €) a spoločnosť Simplicity Media, s. r. o. faktúrou FA č. 662016 s dátumom dodania služby 04.10.2016 žalobcovi za službu - propagácia značky „EUROCAM“ sumu 25.000 € (z toho DPH 5000 €). Opísané konania podľa názoru súdu nasvedčujú správnosti záveru správcu dane a žalovaného, že spoločnosti KAP MEDIA s. r. o. a Simplicity Media s. r. o. boli bez preukázaného ekonomického opodstatnenia umelo vsunuté do reťazca obchodov za účelom získať daňovú výhodu u žalobcu, a to čerpanie nadmerného odpočtu DPH. Spoločnosť Simplicity Media s. r. o. ako priamy dodávateľ nepridala žiadnu pridanú hodnotu k preverovanému zdaniteľnému obchodu a ako potvrdil jej konateľ v zápisnici o ústnom pojednávaní č. 100957017/2017 spísanej na Daňovom úrade Košice, všetko bolo subdodávateľsky realizované cez spoločnosť KAP MEDIA, s. r. o.

8. S ohľadom na vyjadrenie konateľa žalobcu, ktorý jednoznačne uviedol, že chceli spolupracovať priamo s MERIT Group, s. r. o., ale boli viazaní zmluvou so spoločnosťou Simplicity Media, s. r. o.,

správny súd záver žalovaného, že žalobca vedel, že služba mohla byť poskytnutá priamo spoločnosťou MERIT Group, s. r. o., ale uprednostnil obchodný reťazec, v závere ktorého bola cena za tú istú službu navýšená o 28.860,- €, považoval za logický a za vecne správny. Žalobca nevedel uviesť ako začal spolupracovať so spoločnosťou Simplicity Media, s. r. o., nevedel sa vyjadriť ani k tomu, kto vyhotovoval bannery a kto navrhol a vyhotovil sponzorský odkaz. Okrem toho sa účelovo odmietol vyjadriť k tomu, prečo si nezabezpečil reklamu vo vlastnej réžii, keď jedným z predmetov činnosti žalobcu sú aj reklamné a marketingové služby. Zo spoločnosti Simplicity Media s. r. o. neboli napriek výzve správca dane doložené žiadne doklady. Žalobca v správnej žalobe tvrdil, že si robili prieskum pred uzatvorením rámcovej zmluvy o celoplošnom prevedení reklamy zo dňa 19.09.2016, čo však žiadnym spôsobom nepreukázal.

9. Správny súd dospel k záveru, že správca dane postupoval správne a v zmysle zákona, keď žalobcovi rozhodnutím zo dňa 18.04.2018 určil rozdiel v sume nadmerného odpočtu 17.970 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie október 2016 tak, že nadmerný odpočet uplatnený v dodatočnom daňovom priznaní žalobcu v sume 34.200,99 € znížil na sumu 16.230,99 € a správne postupoval aj žalovaný, keď rozhodnutie správca dane zo dňa 18.04.2018 podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku potvrdil.

II. Kasačná sťažnosť žalobcu, stanovisko žalovaného

a) kasačná sťažnosť

10. Proti rozsudku krajského súdu podal žalobca v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej len „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. f) SSP, kde namietal, že :

- krajský súd sa však ku komplexným námietkam sťažovateľa vyjadril len v bodoch 28 a 29 rozsudku, keď bez dostatočného vysporiadania sa s argumentáciou sťažovateľa konštatoval, že pochybnosti daňových orgánov majúce zásadný charakter z hľadiska posudzovania reálnosti plnenia dodávateľa Simplicity Media s. r. o., ako aj použiteľnosti sťažovateľom prijatého plnenia na dodávky služieb, sú dôvodné,

- tvrdenia krajského súdu zdôrazňujú celkovú zmätočnosť záverov rozsudku a porušenie práv sťažovateľa na spravodlivý proces, ktoré bezpochyby zahŕňa aj dostatočné a presvedčivé odôvodnenie súdneho rozhodnutia, ktoré v rozsudku absentuje - vlastný právny názor krajského súdu,

- krajský súd pritom nevyhodnotil nie jednu ale viacero zásadných námietok sťažovateľa (ako je uvedené vyššie, vrátane reálnosti poskytnutých reklamných služieb a ich zdôvodnenému prínosu pre podnikateľskú činnosť Sťažovateľa).

11. Sťažovateľ namietal aj dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP s tým, že v priebehu daňovej kontroly a následného vyrubovacieho konania jednoznačne preukázal splnenie podmienok nároku na odpočet DPH v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a) a § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a to dodávateľskými faktúrami (riadnymi daňovými dokladmi ničím nespochybnými správcom dane), uzatvorenými zmluvami, platbami za dodané služby a dôkazmi preukazujúcimi použitie služieb na zdaniteľné plnenia vrátane viacerých analýz. Správca dane navyše nikdy nespochybnil reálnu existenciu poskytnutých služieb údržby, pre účely zdaniteľných plnení (výkonu podnikateľskej činnosti). Teda preukázateľne uniesol dôkazné bremeno v zmysle § 24 ods. 1 Daňového poriadku.

12. Podľa ustálenej judikatúry NS SR ak je nesporná existencia nakúpeného materiálneho plnenia a toto je štandardne preukázané prijatou faktúrou s podrobnými prílohami od určitého dodávateľa, potom daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno. Dôkazné bremeno daňového subjektu nie je absolútne. Na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u dodávateľa alebo jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i prípadnú dôkaznú núdzu správca dane. Je nevyhnutné rozlišovať okruh dôkazov, ktoré má povinnosť daňový subjekt štandardne archivovať, od následného nadštandardného vyšetrovacieho (forenzného) dokazovania. Súd prihliadal aj na judikatúru ESD (C-354/03, C-355/03, C-484/03), že každá transakcia musí byť hodnotená samostatne, a teda nemožno na ňu ťaživo prenášať prípadné nedostatky alebo podvod na inom stupni obchodu. Zároveň sťažovateľ poukázal na predložený znalecký posudok a závery znalca konštatované na str. 27, kde nezrovnalosti vzniknuté vo vzťahu k obchodnému registru, pracovným zmluvám zamestnancov a pod., nie sú dôkazom o tom, že zdaniteľné plnenie sa neuskutočnilo.

13. Podľa sťažovateľa zákona o DPH od platiteľa dane vyžaduje, aby vedel preukázať vecnú súvislosť medzi odpočítanou daňou z prijatých zdaniteľných plnení a jej následným použitím na dodávky tovarov a služieb. Preukázanie tejto vecnej súvislosti však neznamená, že Sťažovateľ bude viesť

jednoznačne priradiť každé jedno vynaložené euro k dosiahnutej tržbe. Takýto výklad relevantných predpisov je scestný a absolútne nesprávny. Preukázanie vecnej súvislosti medzi prijatými a uskutočnenými zdaniteľnými plneniami spočíva v tom, že daňový subjekt vie v prípade uplatneného práva na odpočítanie dane na vstupe relevantne zdokumentovať, že išlo o daň na vstupe zaplatenú za také prijaté zdaniteľné plnenia, ktoré súvisia s reálne vykonávanou podnikateľskou činnosťou daňového subjektu, a že teda nešlo o daň na vstupe zaplatenú za také prijaté zdaniteľné plnenia, ktoré boli následne použité na iné ako podnikateľské účely daňového subjektu, na činnosti, ktoré sú oslobodené od dane a pod. Keby bol výklad správcu dane správny, mohol by si platiteľ dane uplatniť právo na odpočítanie dane len z takých prijatých zdaniteľných plnení, z ktorých preukázateľne dosiahol tržby a to v tom istom zdaňovacom období, v ktorom tieto zdaniteľné plnenia prijal.

14. Tiež sťažovateľ konštatoval, že vo vzťahu k efektu reklamy sa ustálila judikatúra v tom zmysle, že reklama nie je zameraná na jednotlivý individualizovaný produkt, prípadne skupinu produktov pripravených na predaj, ale na vytvorenie vnemu u zákazníkov na trhu, ktorý ovplyvní správanie sa zákazníkov na trhu, a to i nepriamo. Pokiaľ teda žalovaný nepreukázal, prípadne presvedčivo nevyargumentoval, že reklama objednaná sťažovateľom nebola spôsobilá vytvoriť u zákazníkov sťažovateľa vnem, ktorý by ovplyvnil ich správanie na trhu či už priamo, alebo aj nepriamo, nemožno týmto jeho záverom priznať relevanciu a prihliadnuť na ne. Žalovaný sa však s týmito skutočnosťami v rozhodnutí žiadnym spôsobom nevysporiadal a krajský súd túto skutočnosť nezobral v rozsudku do úvahy.

15. V predmetnom konaní sa rozhodovalo o právach a povinnostiach sťažovateľa, nie jeho dodávateľov. Správca dane sa preto mal zamerať primárne na vyhodnotenie dôkazov predložených sťažovateľom, nie skúmať, realie u iných subjektov. Je potrebné zdôrazniť, že okrem dokumentov predložených sťažovateľom a vysvetlení na ústnych pojednávaniach a počas daňového konania, správca dane nevyzval sťažovateľa na predloženie konkrétneho dokumentu, resp. konkrétneho dôkazu, že mal oprávnené pochybnosti pri ustálení práva na odpočítanie DPH u sťažovateľa. Daňový úrad sa však počas daňového konania obmedzil len na spochybnenie predložených dôkazov zo strany sťažovateľa a konštatovanie o nedostatočnom preukázaní tvrdených skutočností. Krajský súd závery Daňového úradu a žalovaného nijako nerozporoval ani bližšie nepodrobil kritickému vyhodnoteniu.

b) stanovisko žalovaného

16. Žalovaný písomným podaním zo dňa 17.01.2022 zaslal iba informáciu ku konaniu, kde poukázal na skutočnosť, že žalobca podal podnet na preskúmanie rozhodnutia mimo odvolacieho konania a zároveň poukázal na ust. § 77 ods. 1, ods. 11 Daňového poriadku s tým, že rozhodnutie už nemožno preskúmať v takom rozsahu, ako rozhodol súd.

III. Konanie pred kasačným súdom

17. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok ako aj konanie, ktorému predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti (§ 440 SSP), kasačnú sťažnosť prejednal bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), 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 podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

IV. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

18. Podľa § 19 ods. 1 veta prvá a druhá zákona o DPH, daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru. Dňom dodania tovaru je deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak.

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

20. 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.

21. 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.

22. 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.

23. Podľa § 24 ods. 1 až 4 Daňového poriadku, daňový subjekt preukazuje

a) 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,
b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania,

c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencií a záznamov, ktoré je povinný viesť.

Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.

Správca dane preukazuje skutočnosti o úkonoch vykonaných voči daňovému subjektu, ktoré sú rozhodné pre správne určenie dane. Nie je potrebné dokazovať skutočnosti všeobecne známe alebo známe správcovi dane z jeho činnosti.

Ako dôkaz možno použiť všetko, čo môže prispieť k zisteniu a objasneniu skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane a čo nie je získané v rozpore so všeobecne záväznými právnymi predpismi. Ide najmä o rôzne podania daňových subjektov, svedecké výpovede, znalecké posudky, verejné listiny, protokoly o daňových kontrolách, zápisnice o miestnom zisťovaní a obhliadke, povinné záznamy a evidencie vedené daňovými subjektmi a doklady k nim.

24. Podľa § 63 ods. 2 a 5 Daňového poriadku, rozhodnutie musí vychádzať zo stavu veci zisteného v daňovom konaní, musí obsahovať náležitosti ustanovené týmto zákonom a musí byť vydané príslušným orgánom, ak tento zákon alebo osobitný predpis neustanovuje inak. Rozhodnutie obsahuje odôvodnenie, ak tento zákon neustanovuje inak. V odôvodnení sa uvedie, ktoré skutočnosti boli podkladom rozhodnutia, vysporiadanie sa s návrhmi a námietkami daňového subjektu, aké úvahy ovplyvnili hodnotenie dôkazov a použitie právnych predpisov, podľa ktorých sa rozhodovalo.

25. Podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní vyrubí daň alebo rozdiel dane oproti vyrubenej dani. Podľa § 68 ods. 6 Daňového poriadku v znení účinnom do 31.12.2019, správca dane v rozhodnutí vydanom vo vyrubovacom konaní určí rozdiel v sume, ktorú mal daňový subjekt podľa osobitných predpisov vykázat' alebo na ktorú si uplatnil nárok podľa osobitných predpisov.

V. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

26. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku Krajského súdu v Nitre po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa je dôvodná. Je zároveň potrebné uviesť, že kasačná sťažnosť je inštitútom mimoriadneho opravného prostriedku. Z tohto dôvodu jej podanie je koncipované na konkrétnom tvrdení sťažovateľa o pochybení krajského súdu v konaní. Sťažovateľ namietal dôvody kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) a g) SSP.

27. Kasačný súd uvádza, že pojem „právo na spravodlivý proces“ nahrádza doterajší pojem „odňatie možnosti konať pred súdom“, nakoľko obsahové znaky pojmu „právo na spravodlivý proces“ vyplývajú z konštantnej judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva i Ústavného súdu Slovenskej republiky a v zmysle tohto pojmu musí konanie ako celok vykazovať znaky spravodlivosti. Najvyšší správny súd v tejto súvislosti poukazuje na rozhodnutie vydané vo veci pod sp. zn. 1Sžfk/43/2019 zo dňa 22.09.2020, ktoré ohľadom § 440 ods. 1 písm. f) SSP konštatuje, že „prvým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia podľa judikatúry Európskeho súdu pre ľudské práva je to, že ide o také vady v odôvodnení napadnutého rozsudku, keď tento neobsahuje vôbec žiadne odôvodnenie, alebo keď sa vyskytli „vady najzákladnejšej dôležitosti pre súdny systém“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2009 vo veci Sutyazhnik proti Rusku), prípadne ak došlo k vade tak zásadnej, že mala za následok „justičný omyl“ (napríklad rozsudok ESLP z roku 2003 vo veci Ryabykh proti Rusku).

28. Druhým limitom doktríny absencie zásadného vysvetlenia je právny názor [najmä rozsudok ESLP vo veci Ruiz Torija v. Španielsko, resp. neskôr García Ruiz v. Španielsko (vo veci č. 30544/96 z 20.01.1999)], t. j. že správny súd nemusí dať detailné odpovede na všetky otázky nastolené účastníkom konania alebo odpovedať na každú jeho námietku či argument, ale iba na tie, ktoré majú pre vec podstatný význam, prípadne dostatočne objasňujú skutkový a právny základ rozhodnutia bez toho, aby zachádzali do všetkých detailov sporu uvádzaných účastníkmi konania. Preto odôvodnenie rozhodnutia správneho súdu a na to nadväzujúce kasačného súdu (ktoré stručne a jasne objasní skutkový a právny základ rozhodnutia), by malo postačovať na záver o tom, že z tohto aspektu je plne realizované základné právo účastníka na spravodlivý proces (obdobne aj rozhodnutia Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. II. ÚS 78/05 alebo sp. zn. II. ÚS 76/07).“ Nepreskúmateľnosť rozsudku je daná v prípade, ak chýbajú zásadné vysvetlenia dôvodov rozhodnutia súdu, pričom subjektívnu

nespokojnosť sťažovateľa s obsahom odôvodnenia nemožno považovať za vyhovujúcu dôvodu kasačnej sťažnosti v zmysle § 440 ods. 1 písm. f) SSP. Kasačný súd považoval za dôvodnú námietku sťažovateľa, ktorá poukazovala na arbitrárnosť a nedostatok odôvodnenia správneho súdu. Ako vyplýva z obsahu odôvodnenia napadnutého rozhodnutia správneho súdu, tento uvádzal skutkové zistenia tak, ako boli ustálené v rozhodnutiach žalovaného a správcu dane. V rozsudku krajského súdu však absentujú relevantné právne závery a úvahy, ktoré by mohli byť podrobené prieskumu kasačným súdom. Skutkové závery pretavené do rozhodnutia súdu vyplývajú z rozsiahleho dokazovania vo vzťahu k dvom deklaroványm dodávateľom - spoločnostiam MELICO, s.r.o. a Simplicity Media s.r.o. Správny súd predovšetkým nereagoval udržateľným spôsobom na námietky žalobcu a neprehľadné je odôvodnenie vo vzťahu k dvom posudzovaným deklaroványm obchodným transakciám. Kasačnému súdu nie je zrejmé, či správny súd posudzoval tieto prípady rovnako, t. j. ako zneužitie práva, resp. či malo ísť v nejakom prípade o nesplnenie hmotnoprávnych podmienok.

29. Primárne je podstatné uviesť, že nárok na odpočítanie dane vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane vyplývajúcich z čl. 168 písm. a/ smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1) (ďalej „Smernica 2006/112/ES“) a jej transpozície do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklaroványm dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre daň (t. j. status osoby deklarovaneho dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjmom (sťažovateľom) použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Pokiaľ vyššie uvedené hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, pričom dôkazné bremeno je na osobe, ktorá si právo na odpočítanie dane uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie dane môže byť odopreté. Zároveň nie je možné pri právnom posúdení kumulovať nesplnenie hmotnoprávnych podmienok s vedomostnou zložkou sťažovateľa o daňovom podvode, ale aj s inštitútom tzv. zneužitia práva. Krajský súd, ako aj žalovaný na jednej strane uvádzali čiastočne právnu argumentáciu, ktorá sa týkala hmotnoprávnych podmienok, no zároveň pri oboch posudzovaných prípadoch vyslovili závery o zneužití práva. Kasačný súd nespochybňuje rozsiahle skutkové zistenia vo vzťahu k deklaroványm plneniam, ale v danom prípade sťažovateľ uplatnil dôvodnú námietku o absencii relevantných právnych záverov v napadnutom rozhodnutí súdu.

30. Z konštantnej judikatúry SD EÚ (najmä rozsudok SD EÚ zo 14. decembra 2000, C 10/99, Emsland Stärke a rozsudok SD EÚ z 21. februára 2006, C 255/02, Halifax) možno vyvodiť, že k splneniu definície zneužitia práva dochádza za kumulatívneho splnenia dvoch podmienok - nenaplnenie účelu právnej úpravy (objektívna podmienka) a získanie daňového zvýhodnenia ako hlavný účel určitého konania (subjektívna podmienka). Zásada zákazu zneužitia práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (rozsudok SD EÚ z 22. mája 2008, C-162/07, Ampliscientifica a Amplifin).

31. Sťažovateľ si ako daňový subjekt v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 2016021004 zo dňa 31. 10. 2016 v sume 77.820,- €, z toho základ dane 64.850,- €, DPH v sume 12.970,- €, a to za služby spočívajúce v údržbe motorového vozidla MAN TGX v počte 40 ks a údržbu návesu KOGEL, PANAV v počte 41 ks, vystavenej spoločnosťou MELICO, s.r.o., IČO: 36 556 556. Zároveň si sťažovateľ v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo aj na odpočítanie dane z faktúry č. 662016 zo dňa 04.10.2016 v sume 30.000,- €, z toho základ dane 25.000,- € a DPH v sume 5.000,- €, vystavenej spoločnosťou Simplicity Media s.r.o., IČO: 36 350 281, predmetom ktorej bola propagácia značky „EUROCAM“ v televíziách DIGI SPORT a SPORT 5 na pretekoch „MSR PAV PRZADKi Karczyna 2016“ s označením dodávky Banner 300*80 v počte 3 ks, sponzorovaný odkaz a injekťaz. Z vykonanej daňovej kontroly a protokolu pritom vyplýva, že v prvom prípade deklarovaneho dodávateľa MELICO, s.r.o. bola spochybnená samotná existencia deklarovanej služby v danom obchodnom vzťahu. Z takýchto skutkových zistení musia vyplývať aj následné preskúmateľné právne závery.

32. V druhej posudzovanej obchodnej transakcii bolo na základe vykonaného dokazovania zistené, že spoločnosti KAP MEDIA, s. r. o. a Simplicity Media s. r. o. boli pridané do obchodného reťazca bez preukázaného ekonomického opodstatnenia a to práve za účelom získať daňovú výhodu. Bolo zo strany správcu dane preukázané, že spoločnosť MERIT Group s.r.o. fakturovala propagáciu značky „EUROCAM“ spoločnosti KAP MEDIA, s. r. o. v sume 1.140,- € a spoločnosť KAP MEDIA, s. r. o.

tú istú službu (bez toho, aby túto službu zhodnotila), fakturovala spoločnosti Simplicity Media, s. r. o. spolu v sume 28.500,- €. Spoločnosť Simplicity Media s. r. o., ktorá službu iba sprostredkovala, následne fakturovala sťažovateľovi propagáciu značky „EUROCAM“ v hodnote 30.000,- €. Správca dane ako aj krajský súd založili svoje závery o absencii ekonomického opodstatnenia v deklarovanej transakcii. Kasačný súd v danej súvislosti uvádza, že neprimeranosť ceny za dodané tovary alebo služby sama osebe nepreukazuje, že k zneužitiu práva došlo. Neprimeranosť ceny môže byť jedným, avšak nie jediným indikátorom, ktorý môže napovedať, že predmetné plnenia sú namodelované tak, aby v konečnom dôsledku priniesli konkrétne daňové zvýhodnenia pre daňový subjekt, napríklad v podobe zníženia daňového zaťaženia, čo je pochopiteľne primárnym cieľom zneužitia práva. Inak by sa daňové subjekty o zneužitie práva ani nepokúšali. Ďalej zásada zákazu zneužívania práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (pozri rozsudok z 22. mája 2008, Ampliscientifica a Amplifin, C-162/07, Zb. s. I-4019, bod 28). Súdny dvor v tejto súvislosti v rozsudku Halifax (C-255/02) konštatoval, že v oblasti DPH si preukázanie zneužívajúceho konania vyžaduje na jednej strane, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave, ktorá ju preberá, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami, a na druhej strane, aby zo všetkých objektívnych faktorov vyplývalo, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu. Ale je tiež podstatné uviesť, že keď bola zistená existencia zneužitia, príslušné plnenia musia byť znovu definované tak, aby bola nastolená situácia, ktorá by existovala v prípade, keby neexistovali plnenia predstavujúce zneužitie. Jedným z rozdielov napr. medzi daňovým podvodom a zneužitím práva sú ich dôsledky. Kým v prípade podvodu je dôsledkom zamietnutie práva na odpočítanie, v prípade zneužitia práva ide o tzv. preusporiadanie (vynechanie umelých prvkov a riadne aplikovanie noriem upravujúcich DPH na daný skutkový stav), teda nie zamietnutie práva ako pri daňovom podvode. Sťažovateľ si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil právo na odpočítanie dane z faktúry č. 662016 zo dňa 04.10.2016 od Simplicity Media, s. r. o. v sume 30.000,- €, z toho základ dane 25.000,- € a DPH v sume 5.000,- €, pričom správca dane zamietol právo v celej sume.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

33. Kasačný súd na základe uvedených skutočností (s odkazom na príslušnú judikatúru) vyhodnotil ako dôvodné námietky sťažovateľa, ktoré poukazovali na nedostatok riadneho odôvodnenia napadnutého rozsudku krajského súdu, ale aj nesprávneho právneho posúdenia (§ 440 ods. 1 písm. f), g) SSP), kedy riadne odôvodnenie a právne závery absentujú aj v rozhodnutiach finančných orgánov. Z uvedeného dôvodu kasačný súd zmenil rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 15S/11/2019-168 zo dňa 08.06.2021 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 102239967/2018 zo dňa 13.11.2018 podľa § 462 ods.2 SSP zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

34. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného ozrejmiť skutočnosti svedčiacie o tom, že v danom prípade došlo zo strany sťažovateľa k zneužitiu práva na DPH. Konkrétne je potrebné odôvodniť s poukazom na okolnosti daných dvoch obchodných transakcií, v čom spočíva daňová výhoda, ktorú mal sťažovateľ získať práve uskutočnenými obchodmi vychádzajúc pritom z úvah kasačného súdu uvedených v tomto rozsudku. Teda čo sťažovateľ v oblasti DPH získal a čo by mu bez realizácie daného plnenia neprináležalo. Toto je základný princíp zneužitia práva v oblasti DPH. Právnym názorom kasačného súdu je orgán verejnej správy viazaný (§ 469 SSP).

35. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 a § 175 ods. 1 SSP tak, že úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom. V zmysle § 175 ods. 2 SSP o výške náhrady trov konania bude rozhodnuté samostatným uznesením krajského súdu.

36. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0 (§ 147 ods. 2 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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

