

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/25/2022
Identifikačné číslo spisu: 4020200230
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200230.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu: TOPNAD, a.s., Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, právne zastúpeného JUDr. Jurajom Gajdošíkom, advokátom, so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/22/2020-193 zo dňa 9. septembra 2021, takto

rozhodol:

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26S/22/2020-193 zo dňa 9. septembra 2021 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra rozhodnutím č. 102178889/2019 zo dňa 17. septembra 2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) v sume 2.000,- eur za zdaňovacie obdobie január 2015.
2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100547770/2020 zo dňa 27. februára 2020 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane.
3. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia najmä vyplynulo, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 2.000,- eur z dodávateľskej faktúry č. 3001201503 zo dňa 30. 01. 2015 za dodané reklamno-propagačné služby - reklamný banner B 7 300 x 200 px zobrazovaný na úvodnej stránke portálu www.netky.sk, mesiac január 2015, od dodávateľa FLER spol. s r. o. (ďalej aj ako „dodávateľ“ alebo „spoločnosť FLER“).

4. Žalovaný zhrnul, že správca dane najmä zistil, že

- konateľom dodávateľa bol Peter Vince, od 01. 06. 2016 Pavel Sedlák,
- spoločnosť FLER zanikla dňa 26. 04. 2017, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s.r.o., ktorej konateľom bol od 18. 07. 2014 Pavel Sedlák a od 13. 09. 2014 je jej spoločníkom EC4B INTERNATIONAL, INC.,
- doručenie výzvy na predloženie dokladov právnemu nástupcovi spoločnosti FLER bolo neúspešné,
- svedok Peter Vince potvrdil spoluprácu so žalobcom, vystavenie faktúry, zrealizovanie reklamy a úhradu faktúry, o svojich tvrdeniach nepredložil žiadne dôkazy z dôvodu, že všetku dokumentáciu spoločnosti FLER odovzdal nástupníckej spoločnosti,
- Pavol Sedlák (konateľ právneho nástupcu dodávateľa) sa k správcovi dane nedostavil, nepredložil ani doklady týkajúce sa spoločnosti FLER,
- v roku 2015 sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s dodávateľom na adrese sídla,
- cena za reklamné služby poskytnutá spoločnosťou FLER nebola výhodná,
- do 18. 06. 2014 bol držiteľom domény netky.sk registrátor TOPZONE, s.r.o., od 19. 06. 2014 až do súčasnosti U. P. Q., z čoho pre správcu dane vyplynulo, že vlastníkom spravodajského portálu nebola v kontrolovaných mesiacoch spoločnosť FLER,

5. Vzhľadom na vyššie uvedené zistenia mal správca dane konštatovať, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre [avšak v rozpore s týmto - žalovaným a sprvu aj správcom dane prezentovaným záverom, správca dane napokon vo svojom rozhodnutí prijal záver o tom, že žalobca preukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane, pričom túto skutočnosť správca dane neakceptuje, a to vzhľadom na účasť žalobcu na daňovom podvode, pozn. kasačného súdu].

6. Ďalej žalovaný, reagujúc na námietky najmä uviedol, že

- bývalý konateľ dodávateľa nevedel odpovedať na otázky týkajúce sa zabezpečenia fakturovaných prác, zamestnancov, vedenia účtovníctva a ekonomickej činnosti spoločnosti,
- dodávateľ a ani jeho bývalý konateľ nepredložili žiadne dôkazy o uskutočnení zdaniteľného plnenia,
- v prípade žalobcu nebolo preukázané, že reklamu a propagáciu vykonala spoločnosť uvedená ako dodávateľ na faktúrach,
- na preukázanie realizácie obchodného prípadu je potrebné, aby ho preukázali predložením dôkazov obidvaja obchodní partneri,
- realizáciu obchodnej transakcie preukázal iba jeden obchodný partner (žalobca),
- správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pri ktorom preveroval všetky skutočnosti súvisiace s poskytovaním reklamných a propagačných služieb na webových portáloch, tieto skutočnosti porovnal a zaujal k nim stanovisko,
- svojím konaním dodávateľ spôsobil, že správca dane nemal možnosť realizáciu obchodného vzťahu preveriť, a teda nemohol vysloviť záver, že obchodné transakcie boli uskutočnené v zmysle vystavených dodávateľských faktúr spoločnosťou na nich deklarovanou ako dodávateľ.

II.

Konanie na správnom súde

7. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu, na základe ktorej správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) rozhodnutia daňových orgánov zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. V odôvodnení najmä uviedol, že

- preskúmané rozhodnutie bolo založené na závere, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) Zákona o DPH. Zároveň žalovaný, ako aj správca dane, vychádzali vo svojich rozhodnutiach zo skutočnosti, že v preverovanom prípade došlo k podvodnému konaniu,
- Súdny dvor Európskej únie v uznesení zo dňa 03. 09. 2020 vo veci Vikingo, C-610/9 zodpovedal otázku preukazovania faktického dodávateľa plnení (k tomu ďalej správny súd citoval jednotlivé odpovede Súdneho dvora a vzhľadom na podobnosť s prejednanou právnou vecou tieto závery aplikoval,

- správny súd sa zamerlal na zodpovedanie otázky, či žalovaný (ako aj správca dane) preukázali dostatočným spôsobom, že žalobca sa zúčastnil na daňovom podvode alebo o ňom vedel, prípadne mal vedieť,
- žalobca postupoval štandardne pri realizácii obchodu, ktorý nebol jeho hlavným predmetom činnosti,
- záver o nepreverení sídla spoločnosti dodávateľa je v súčasnej dobe absurdný,
- pokiaľ žalobca preveril dodávateľa v registri daňových dlžníkov ako aj v registri, z ktorého vyplynulo, že spoločnosť FLER nie je subjektom, u ktorého je dôvod na zrušenie registrácie pre DPH, správny súd považuje jeho konanie vo vzťahu k obozretnosti za dostatočné,
- nie je zrejmé, čo by žalobca mal o spoločnosti FLER zistiť z jej prípadnej internetovej stránky pokiaľ ide o jeho účasť na daňovom podvode,
- ak by si žalobca preveroval spoločnosť FLER na stránke www.sk-nic.sk a zistil by, že držiteľom domény je Maroš Vince, pričom reklamné služby mu ponúkal p. Peter Vince vystupujúci ako osoba oprávnená poskytovať služby na portáli www.netky.sk, bolo by úplne logické, ak by takéto konanie nezbudilo u žalobcu žiadne pochybnosti o realizovanom obchode; zvlášť ak mu boli služby skutočne poskytnuté,
- P.. D. logicky opísal celkový priebeh spolupráce so spoločnosťou FLER a z jeho výpovede nevyplýva žiadna skutočnosť, ktorá by odôvodňovala záver o pochybnosti, že reklama na internetovej stránke www.netky.sk bola poskytnutá niekým iným ako spoločnosťou FLER,
- žalovaný nepreukázal účasť žalobcu na daňovom podvode, ani z jeho argumentácie nevyplývajú také skutočnosti, ktoré by odôvodňovali záver o tom, že žalobca mohol a mal vedieť o účasti na daňovom podvode

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalovaný (ďalej aj ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S. s. p.) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne súdu na ďalšie konanie.

9. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že

- Sťažovateľ, ako ani správca dane, svoje rozhodnutia nezaložili na podvodnom konaní, ale na nesplnení hmotnoprávnych podmienok pre odpočítanie DPH,
- správca dane vo svojom rozhodnutí nezmiel, že dôvodom na nepriznanie práva na odpočítanie dane bola skutočnosť, že zo strany žalobcu došlo ku konaniu, ktoré je súčasťou daňového podvodu (resp. vedomosť žalobcu o ňom) z hľadiska práva Európskej únie a rozsudkov ESD, pričom rovnako sťažovateľ neodôvodnil svoje rozhodnutie týmto spôsobom, ani tak neargumentoval,
- vzhľadom na vyššie uvedené je potom neopodstatnenou ďalšia argumentácia správneho súdu, smerujúca k spochybneniu záverov o účasti na daňovom podvode,
- v danom prípade žalobca nepreukázal, že služba mu bola skutočne dodaná zo strany deklarovaného dodávateľa t. j. spoločnosti FLER,
- požiadavku na preverenie sídla dodávateľa sťažovateľ uviedol iba v rámci demonštratívneho výpočtu možnosti preverenia obchodného partnera,
- výpoveď p. D. nebola dôveryhodná, nakoľko nevedel odpovedať na konkrétne otázky správcu dane,
- samotné zistenie, že dodávateľská spoločnosť nie je ekonomicky činná, nemá personálne a materiálnotechnické zabezpečenie na realizáciu deklarovanej dodávky tovarov alebo služieb, spochybňuje tvrdenia žalobcu.

B)

10. Žalobca sa vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti stotožnil so závermi, uvedenými v napadnutom rozsudku a navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj ako „zákon 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.

Podľa § 469 S. s. p. ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

V.

Právne názory kasačného súdu

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S. s. p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S. s. p.), a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S. s. p.) a po neverejnej porade senátu jednomyseľne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

12. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený dňa 29. mája 2023 (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

13. Podstatu kasačných námietok sťažovateľa predstavuje tvrdenie, že krajský súd vec nesprávne právne posúdil, keď posudzoval v napadnutých rozhodnutiach nevyslovené závery o účasti žalobcu na daňovom podvode.

14. V prvom rade je podstatné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

15. V tejto súvislosti sa kasačný súd pozastavil nad odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov. Zatiaľ čo správca dane sprvu argumentoval spochybnením osoby dodávateľa (čo by pochopiteľne viedlo k jeho záveru o nesplnení hmotnoprávnych podmienok), jeho následné úvahy smerovali k prijatiu záveru o tom, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane, čo však správca dane neakceptoval z dôvodu, že sťažovateľ neprijal všetky rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu (strana 43 rozhodnutia správcu dane).

16. V rozpore s týmto vyhodnotením žalovaný ustálil záver o spochybnení osoby dodávateľa, pričom túto zmenu neobjasnil.

17. Napokon správny súd uzavrel, že daňové orgány nepriznali žalobcovi odpočítanie dane z dôvodu jeho účasti na daňovom podvode a tento záver následne podrobil súdnemu prieskumu s výsledkom zmieneným v bode 7 tohto rozsudku.

18. Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy bolo možné (aj napriek vyššie naznačenému zdanlivému zmätku v tom, ktorý z dôvodov podľa bodu 14 viedol k nepriznaniu odpočtu DPH) ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie služby uvedenej na faktúre práve spoločnosťou FLER, a teda konštatovali nesplnenie hmotnoprávnych podmienok pre priznanie odpočtu DPH.

19. Kasačný súd sa v medziach vznesených sťažnostných bodov primárne zamerlal na preskúmanie udržateľnosti záverov správneho súdu, pričom musel konštatovať dôvodnosť kasačnej sťažnosti. Ako už vyššie vyplynulo, vo výsledku sťažovateľ žalobcovi relevantne nevytýkal účasť na daňovom podvode. Svoje rozhodnutie založil na spochybnení osoby dodávateľa. Preto bolo úlohou správneho súdu preskúmať v medziach podanej správnej žaloby zákonnosť tohto, pre danú právnu vec, podstatného záveru žalovaného.

20. Vzhľadom na skutočnosť, že podstatná časť argumentácie správneho súdu sa týkala práve hodnotenia účasti žalobcu na daňovom podvode, musel kasačný súd (vzhľadom na dôvodnosť kasačnej sťažnosti) túto odmietnuť ako neopodstatnenú.

21. Vzhľadom na vyplynúvšie pochybenia správneho súdu kasačný súd nepovažoval za účelné hodnotiť argumentáciu žalovaného, na základe ktorej obhajoval, resp. rekapituloval závery preskúmaného rozhodnutia.

VI.

Záver

22. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd porušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S. s. p. Preto kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

23. V ďalšom konaní bude preto úlohou správneho súdu opätovne preskúmať rozhodnutia daňových orgánov, a to v medziach podanej správnej žaloby. Záverom kasačný súd upriamuje pozornosť na to, že iné rozhodnutia žalovaného, spolu s rozsudkami správneho súdu v obdobnej veci žalobcu už boli predmetom konania pred kasačným súdom (viď napr. rozsudky pod sp. zn. 2Sfk/27/2022, prípadne 2Sfk/66/2022 a 2Sfk/67/2022).

24. V ďalšom konaní rozhodne správny súd aj o nároku na náhradu trov konania pred kasačným súdom.

25. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie :

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