

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/8/2021
Identifikačné číslo spisu: 3021200063
Dátum vydania rozhodnutia: 29. mája 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vačok
Funkcia: predseda senátu, sudca spravodajca
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:3021200063.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD. a členov senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD., JUDr. Mariána Trenčana, v právnej veci žalobcu: GOLLAS, spol. s r.o., (pôvodný názov: Zasielateľstvo Gogová Vlasta, spol. s r. o.) so sídlom: Lúčky 1245/30, 972 01 Bojnice, IČO: 36 333 905, zastúpený: JUDr. Jozef Námešný - advokát, so sídlom: Nábrežie sv. Cyrila 47, 981 01 Prievidza, reg. č. 2579, voči žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne, č. k. 11S/11/2021-44, z 25. mája 2021, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky kasačnú sťažnosť z a m i e t a .

II. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky nepriznáva účastníkom konania právo na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Trenčín (ďalej len „správca dane“) vydal rozhodnutie č. 101786815/2020, z 23. novembra 2020 (ďalej len „rozhodnutie správcu dane“), ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. daňový poriadok v účinnom znení (ďalej len „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 5.015,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) za zdaňovacie obdobie august 2019. Zároveň o túto sumu znížil nadmerný odpočet na DPH za predmetné zdaňovacie obdobie.

2. Správca dane považoval za sporných šesť faktúr vystavených spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga, s. r. o. za prepravné služby, a to faktúru č. 2019-0041, z 2. augusta 2019, na sumu 15.432,- € s DPH, faktúru č. 2019-0042, z 9. augusta 2019, na sumu 8.658,- € s DPH, faktúru č. 2019-0043, z 9. augusta 2019, na sumu 1.764,- € s DPH, faktúru č. 2019-0044, z 9. augusta 2019, na sumu 2.832,- € s DPH, faktúru č. 2019-0045, z 9. augusta 2019, na sumu 912,- € s DPH, faktúru č. 2019-0046, z 9. augusta 2019, na sumu 492,- € s DPH. Poukázal na to, že dodávateľ v čase vystavenia týchto faktúr nebol registrovaným platiteľom DPH. Registrácia mu bola zrušená 31. júla 2019. Nevzniká mu tak nárok na odpočet DPH v zmysle 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o DPH v účinnom znení

(ďalej len „zákon o DPH“). Spochybnil tiež rozsiahlo reálne uskutočnenie prepravných služieb pričinením dodávateľa. Nebolo preukázané, že by dodávateľ reálne vykonal nejakú činnosť.

3. Žalobca podal voči rozhodnutiu správcu dane odvolanie. Žalovaný v rozhodnutí č. 100351632/2021, z 1. marca 2021, (ďalej len „rozhodnutie žalovaného“), podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správnym súdom

4. Žalobca podal voči rozhodnutiu žalovaného všeobecnú správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej len „správny súd“). Namietal v nej, že rozhodnutie žalovaného vychádza z nesprávneho posúdenia veci a je nepreskúmateľné pre nezrozumiteľnosť alebo nedostatok dôvodov. Navrhol, aby správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. d), c) SSP zrušil rozhodnutie žalovaného spolu s rozhodnutím správcu dane bez vrátenia veci na ďalšie konanie.

5. Rozsudkom č. k. 11S/11/2021-44, z 25. mája 2021, (ďalej len rozsudok „správneho súdu“) správny súd zamietol žalobu podľa § 190 SSP ako nedôvodnú. V rozsudku okrem iného uviedol, že

- nezodpovedá zásadám zodpovedného a poctivého obchodného styku, ak je do obchodného reťazca účelovo vložená tretia spoločnosť;
- realnosť dodávky spochybňuje, že dodávateľ nie je ekonomicky činný a nekontaktný, nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, zdaniteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, v posudzovanom období mal už zrušenú registráciu na DPH. Je pochybnosť aj o prevode obchodného podielu na novú konateľku p. Vaňkátovú (v skutočnosti priezvisko Danišová), ktorá v čase prevodu obchodného podielu už mala zmenené priezvisko takmer dva roky. Samotná preprava stála na rýchlom vybavení objednávky, pričom ak by prichádzalo k zasielaniu objednávok poštou nekontaktnému konateľovi dodávateľa, samotná preprava by trvala dva až tri dni. To je v rozpore s preukázaným procesom objednávania. Všetko nasvedčuje tomu, že zdaniteľné plnenia vykonával žalobca sám;
- dodávateľ nebol v čase vystavenia faktúr registrovaný ako platiteľ DPH.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenia účastníkov konania

6. Žalobca podal voči rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť, v ktorej navrhol, aby kasačný súd zmenil rozsudok správneho súdu tak, že zruší rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Podradenie jednotlivých dôvodov pod konkrétne písm. § 440 ods. 1 SSP nešpecifikoval. V kasačnej sťažnosti poukázal najmä na to, že:

- správca dane nepoužil argumentáciu Súdneho dvora Európskej únie (ďalej len „SD EÚ“). Nie je zrejmé, podľa akej judikatúry tohto súdu správca dane postupoval. Napriek tomu správny súd žalobu zamietol. Pre správcu dane nebola sporná reálna existencia služieb, ale či ich dodala osoba uvedená na faktúre. Ak hmotný podklad obchodu existuje, je doložený faktúrou od platiteľa a bol predaný s daňou na výstupe, potom musí byť oddaný na vstupe;
- žalovaný nevzal do úvahy rozsudky SD EÚ č. C-277/14, C-80/11, C-285/11, C-324/11, C-18/13, C-439/04, C-354/03. Tvrdil, že nie sú aplikovateľné na prejednávajúcu vec, pričom vecný prienik daných vecí ponechal bez povšimnutia. Všetky tieto rozsudky sa týkajú nedostatkov u dodávateľov, pričom žalobca za tieto nedostatky nezodpovedá. Daňový úrad má dôkazné bremeno, aby preukázal daňovú výhodu a vedomosť. Žalobca nesúhlasí s tvrdením správneho súdu, podľa ktorého nedisponuje materiálnou existenciou plnenia od deklarovaného dodávateľa. Podľa vyššie uvedenej judikatúry nedostatky u dodávateľov nie sú dôvodom na nepriznanie odpočtu DPH. Správny súd pochybil, keď predmetnú judikatúru vo svojom hodnotení vynechal;
- v súdnej veci nie sú dôvody na ďalšie prvostupňové konanie;
- napriek tomu, že registrácia dane bola zrušená 31. júla 2019, má faktúru od dodávateľa, kde je dodávateľ uvedený ako platiteľ dane;
- ak by mal kasačný súd nejasno, navrhol, aby podal tieto prejudiciálne otázky:

1. S prihliadnutím na ustálenú judikatúru SD EÚ o dvojitej podmienke (neoprávnená daňová výhoda a vedomosť) neuznatie odpočtu DPH (C-354/03 Optigen; C-439/03 Kittel; C-80/11 Mahageben; C-285/11 Bonik; C-324/11 Gábor Tóth; C-18/13 Maks Pen; C-277/14 Stehcemp) - môžu byť rôzne nedostatky v prostredí dodávateľa služby a jeho dodávateľov napríklad také, ktoré vo veci samej zistil

daňový úrad (najmä nekontaktný dodávateľ, nedostupné doklady v čase kontroly, nezaplatil DPH) - dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u odberateľa služby u žalobcu?

2. S prihliadnutím na vyššie uvedené judikáтуру SD EÚ dvojitej podmienky neuznania odpočtu DPH - môže byť skutočnosť zistená daňovým úradom vo veci samej, že kontrolovaný odberateľ žalobca príležitostne pomáhal svojmu dodávateľovi (napr. vybaviť obchodný telefonát) - dôvodom na neuznanie odpočtu DPH u tohto odberateľa?

7. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zotrval na svojich doterajších tvrdeniach. Podľa jeho názoru správny súd rozhodol v súlade s účinnou právnou úpravou na základe preukázaného skutkového stavu. Navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť.

IV. Právne posúdenie kasačným súdom

8. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu týkajúceho sa rozhodnutia žalovaného a rozhodnutia správcu dane v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti. Jeho pôsobnosť pre toto konanie a rozhodnutie je daná v § 11 písm. h) SSP.

9. 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.

10. 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 a včas. Súdny poplatok za podanú kasačnú sťažnosť bol uhradený.

11. Kasačný súd, po preskúmaní rozsudku správneho súdu, kasačnej sťažnosti žalobcu, dospel 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 č. 168 písm. a) smernice Rady Európskej únie 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej len „smernica“) pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniiteľných transakcií zdaniiteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy: DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniiteľnou osobou,

Podľa § 167 ods. 1 SSP správny súd prizná žalobcovi voči žalovanému právo na úplnú alebo čiastočnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania, ak mal žalobca vo veci celkom alebo sčasti úspech.

Podľa § 168 druhej vety SSP orgánu štátnej správy však náhradu trov právneho zastúpenia možno priznať len výnimočne.

Podľa § 183 SSP žalobca môže rozšíriť správnu žalobu alebo doplniť správnu žalobu o ďalší žalobný návrh alebo o ďalšie žalobné body len v lehote ustanovenej na podanie žaloby.

Podľa § 461 SSP kasačný súd zamietne kasačnú sťažnosť, ak po preskúmaní zistí, že nie je dôvodná.

Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie.

Podľa § 467 ods. 1 SSP ustanovenia o trovách konania sa primerane použijú na kasačné konanie.

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

12. Vo vzťahu ku kasačným námietkam kasačný súd konštatuje, že podľa § 51 ods. 1 písm. a) v spojení s § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie DPH jej uplatnenie iným platiteľom DPH. Dodávateľ v tom čase platiteľom DPH nebol. Správny súd, rovnako ako orgány verejnej správy, tak správne konštatovali, že nie je splnená jedna zo základných hmotnoprávných podmienok na odpočítanie DPH.

13. Argumentácia žalobcu, že nemal o tejto skutočnosti vedomosť neobstojí. S ohľadom na zásadu neutrality nie je možné odpočítať DPH za služby od dodávateľa, ktorý v tom čase nebol platiteľom DPH. Teda za činnosť, ktorá tejto dani v danom čase nepodliehala. S ohľadom na tieto skutočnosti kasačný súd považuje predmetnú námietku za dôvodnú a samotná táto skutočnosť zakladá zákonnosť výrokov rozhodnutia správcu dane a žalovaného.

14. K námietke týkajúcej sa neriadenia sa judikatúrou SD EÚ, ktorú žalobca špecifikoval, správny súd uvádza, že rovnaká podmienka je uvedená v čl. 168 písm. a) smernice. Z tohto dôvodu predmetná judikatúra SD EÚ nie je v tejto veci použiteľná.

15. S ohľadom aj na predmetné skutočnosti kasačný súd nepovažoval za potrebné položiť SD EÚ žalobcom špecifikované otázky ako prejudiciálne otázky. Tieto otázky by s ohľadom na nesplnenie vyššie uvedenej hmotnoprávnej podmienky nemali žiaden vplyv na výsledok tohto konania. Kasačný súd zároveň konštatuje, že o tejto skutočnosti nerozhodol samostatným výrokom, nakoľko žalobca nenavrhol prerušenie tohto konania a položenie prejudiciálnych otázok SD EÚ. V kasačnej sťažnosti len skonštatoval, že kasačný súd má tieto prejudiciálne otázky položiť, ak by mal vo veci nejasno. Kasačný súd však vo veci jasno mal.

16. Nad rámec uvedeného kasačný súd uvádza, že jednotlivé námietky týkajúce sa nepreukázania plnenia zo strany dodávateľa boli rozoberané aj v jeho rozsudku, sp. zn. 4Sfk/11/2021, z 26. januára 2023, týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia máj 2019 a rozsudku, sp. zn. 4Sfk/16, 2021, z 30. marca 2023, týkajúceho sa zdaňovacieho obdobia apríl 2019. V týchto rozsudkoch dali za pravdu finančnej správe. V predmetných zdaňovacích obdobiach bol dodávateľ ešte registrovaný ako platca DPH. Závery týchto rozsudkov sú plne aplikovateľné na prejednávajúcu vec, a preto na ne kasačný súd v plnom rozsahu odkazuje (§ 464 ods. 1 SSP):

Podstatné v danej veci z hľadiska právneho posúdenia je, že nárok na odpočítanie dane vzniká za predpokladu splnenia hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane upravených v čl. 168 písm. a) smernice. Hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane sú: poskytovateľom plnenia je iná zdaniteľná osoba (t. j. status osoby dodávateľa), predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia), a prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti. Ako vyplýva z rozsudku Súdneho dvora EU C-154/20 Kemwater ProChemie k statusu osoby dodávateľa, je možno zhrnúť nasledovne: a) uvedenie osoby deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade 4Sfk/11/2021 19 nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby dodávateľa (t. j. poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH) hmotnoprávnou podmienkou je. b) dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. Pokiaľ však existujú osobitné skutkové okolnosti, tak táto podmienka sa môže považovať za splnenú i bez jej preukázania zo strany osoby, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane. V takom prípade nie je potrebné preukazovať podvodné konanie. Skutkové závery správneho súdu vyjadrené v napadnutom rozsudku sú pritom podložené dôkazmi z administratívneho spisu. Sťažovateľ preukazoval svoj nárok na odpočet DPH priloženými faktúrami, iné dôkazy správcovi dane nepredložil. Správca dane ako aj krajský súd dôvodne prijali záver, že absentovali relevantné dôkazy, ktoré by preukázali, že fakturované služby aj boli reálne dodané spoločnosťou Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. Tieto neboli arbitrárne ale vychádzali z relevantne zistených skutočností. Sporné faktúry boli vystavené nekontaktnou spoločnosťou v predmetnom zdaňovacom období. Z dokazovanie aj vyplývalo (výpovede svedkov, emaily), že konateľka žalobcu priamo zabezpečovala objednávky a teda konala za dodávateľa. V správnom konaní bolo preukázané, že obchodný vzťah s dodávateľom Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o., bol iba formálne deklarovaný, ale bez reálneho ekonomického opodstatnenia. Bývalý konateľ dodávateľa D. G. (syn konateľky žalobcu) síce potvrdil vystavenie faktúr, ale v konaní bolo preukázané, že konateľka žalobcu konala za dodávateľa, a to aj v čase, kedy bola konateľkou dodávateľa nekontaktná osoba z Českej republiky, a teda zdaniteľné plnenie si vykonal žalobca sám. Správca dane sa komplexne zaoberal aj obchodnými

vzťahmi dodávateľa žalobcu, predovšetkým vo vzťahu k jeho tuzemským dodávateľom (GOVLAS, s.r.o., SLOVJO, s.r.o. a JURDO, s.r.o.), ale základnou otázkou v predmetnej veci bolo dôvodné spochybnenie dodania služieb prostredníctvom deklarovaného dodávateľa Zasielateľstvo Juraj Goga, s.r.o. a uvedené správne konštatoval aj krajský súd. Právne posúdenie správneho súdu bolo vecne správne s tým, že deklarovaný obchod bol dôvodne spochybnený. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ hmotnoprávne podmienky na odpočítanie dane nie sú splnené, právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté.

17. S ohľadom na uvedené skutočnosti je zrejmé, že nie je splnená minimálne jedna z podmienok na uplatnenie si odpočtu DPH zo strany žalobcu. Závery žalovaného, správcu dane a aj správneho súdu sú minimálne pri tejto podmienke dostatočne podložené. Zo strany týchto orgánov prišlo teda k správne mu vyhodnoteniu týkajúceho sa sporného odpočtu.

IV.III. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

18. Kasačný súd s ohľadom na všetky uvedené skutočnosti vyhodnotil kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú, a preto podľa § 461 SSP rozhodol spôsobom, ktorý je uvedený vo výroku tohto rozsudku.

19. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 v spojení s § 167 ods. 1 a § 168 druhej vety SSP spôsobom uvedeným vo výroku rozsudku. Kasačný súd žalobcovi náhradu trov konania nepriznal, nakoľko v kasačnom konaní nebol úspešný. Kasačný súd nepriznal trovy konania ani žalovanému. Ten bol síce v konaní úspešný, avšak má postavenie orgánu štátnej správy a kasačný súd nevzhliadol žiadne výnimočné dôvody, pre ktoré by mu mali byť trovy konania v zmysle § 168 druhej vety SSP priznané.

20. Toto rozhodnutie prijal kasačný súd jednomyselne.

Poučenie :

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