

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 5Sžfk/29/2020
Identifikačné číslo spisu: 6018200675
Dátum vydania rozhodnutia: 31. januára 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:6018200675.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej (sudkyňa spravodajkyňa) a sudcov JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Juraja Vališa, LL.M. v právnej veci žalobcu: Športcentrum Ekoma, s.r.o., so sídlom Sekier - Osada 8746, 960 01 Zvolen, IČO: 45 426 376, právne zastúpený advokátskou kanceláriou: Ulianko & partners, s.r.o., so sídlom Nám. SNP 37, 960 01 Zvolen, IČO: 36 856 517, proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného číslo: 101548795/2018 z 10. augusta 2018, v konaní o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č. k. 23S/118/2018-77 z 30. októbra 2019, takto

r o z h o d o l :

I. Kasačná sťažnosť sa z a m i e t a .

II. Žalobcovi sa p r i z n á v a nárok na náhradu trov kasačného konania.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania, kasačná sťažnosť

1. Správca dane (Daňový úrad Banská Bystrica) vykonával u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za obdobie január 2014 až december 2014. Daňová kontrola začala dňa 28. apríla 2016, pričom dňa 4. apríla 2017 správca dane vyhotovil protokol č. 100566825/2017.

2. Vo vzťahu k zdaňovaciemu obdobiu november 2014 mali dodávať žalobcovi služby (spracovanie drevnej hmoty a dreva) pán A. L. a spoločnosť v tom čase s obchodným menom OTVORENÉ OKNO, s. r. o. (išlo o dodanie okien).

3. Správca dane prešetroval dodanie služieb od pána L. na základe faktúr interné č. 14/653 z 10.11.2014 (základ dane: 3 808,- €, DPH: 761,60 €) a interné č. 14/654 z 20.11.2014 (základ dane: 3 760,- €, DPH: 752,- €), teda spolu základ dane 7 568,- € a DPH 1 513,60 €. Pán L. počas svojej výpovede v rámci daňovej kontroly uviedol, že DPH z vystavených faktúr bola priznaná, ale nebola

zaplatená; potvrdil vykonanie prác, ale nevie to doložiť dokladmi ani nemá evidenciu DPH za ten mesiac. Práce vykonával sám, aj mal troch ľudí na dohodu; prácu mu zabezpečoval aj pán K. H.. Faktúry mu boli žalobcom uhradené v hotovosti

4. Správca dane ďalej prešetroval dodanie služieb od spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o., na základe faktúry interné č. 14/646 z 28.11.2014 (základ dane: 25 536,- €, DPH: 5 107,20 €). Bývalý konateľ spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o., pán Z. Z. A., potvrdil vykonanie prác pre žalobcu. Doklady ale nemal, pretože ich odovzdal právnomu nástupcovi tejto spoločnosti a to spoločnosti KFT-STAV, s.r.o., ktorá je nekontaktná. Faktúra bola uhradená prevodom na účet.

5. Daňová kontrola bola ukončená 6. apríla 2017. Správca dane následne vydal 17. januára 2018 rozhodnutie č. 100160762/2018 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým žalobcovi za zdaňovacie obdobie november 2014 vyrubil rozdiel na DPH vo výške 6 620,80 € (daň vyrubená daňovým priznaním: 507,74 €, daň zistená správcom dane: 7 128,54 €).

6. Správca dane neuznal dodanie tovaru a služieb pánom L. a spoločnosťou OTVORENÉ OKNO, s. r. o., a to z dôvodu, že:

1. dodanie služieb pánom L. nebolo preukázané inak ako predložením dokladov;
2. právny nástupca spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o., je nekontaktný, čo znemožňuje overiť vierohodnosť priebehu dodania služieb (napr. nahliadnutím do účtovníctva dodávateľ'a) tak, ako boli uvedené na faktúre vystavenej pre žalobcu.

Správca dane vykonaným miestnym zisťovaním dňa 2. novembra 2017 v rámci vyrubovacieho konania potvrdil, že služby v podobe prác dodané boli.

7. Na základe uvedeného správca dane uzavrel, že žalobca porušil ustanovenia § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“), pretože si odpočítal daň za dodanie služieb, ktoré neboli a ani nemohli byť dodané.

8. Na odvolanie žalobcu žalovaný napadnutým rozhodnutím potvrdil prvostupňové rozhodnutie správca dane zo 17. januára 2018. Žalovaný vychádzal z tej premisy, že daňový subjekt musí predložiť nielen formálne doklady preukazujúce dodanie predmetných služieb (faktúru), ale aj to, že došlo k dodaniu a kto ich dodal. Žalobcovi sa toto počas daňového konania preukázať nepodarilo, keď pán L. dodanie služieb okrem vlastných tvrdení nijako nepreukázal. Spoločnosť OTVORENÉ OKNO, s.r.o. (jej právny nástupca) zase nepredložila žiadne doklady týkajúce sa predmetného dodania tovaru. Daňový subjekt teda okrem faktúr nepreukázal, že došlo k zdaniteľným plneniam a že k nim došlo od dodávateľ'ov uvedených na faktúrach.

9. Na základe podanej správnej žaloby krajský súd napadnuté rozhodnutie žalovaného, ako aj rozhodnutie správca dane zrušil a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal trovy konania.

10. Žalobca namietal, že preukázal faktické dodanie služieb všetkými dokladmi, ktoré mal k dispozícii. Iné okolnosti použité žalovaným sú okolnosťami na strane jeho dodávateľ'ov, na čo on nemal vplyv. Správca dane nespochybnil, že služby v podobe prác boli dodané. Týmto námietkam krajský súd prísvedčil.

11. Žalovaný pri nespochybnenom dodaní služieb a tovarov spochybnil identitu dodávateľ'ov uvedených na faktúre, a taktiež vychádzal z nekontaktnosti spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o., či z absencie dodania dokladov týmito dodávateľ'mi, čo však nepostačuje na nepriznanie práva odpočítať DPH zo vstupu na výstupe. Navyiac, vo vzťahu k dodávateľ'ovi pánovi L. neuviedol správca dani ani žalovaný ani žiadne bližšie úvahy, prečo k dodaniu služieb touto osobou nemalo dôjsť. Správca dane neskúmal ekonomické pomery na strane dodávateľ'ov, ktoré by mu mohli umožniť prijať záver, že služby nimi byť dodané nemohli.

12. Žalovaný podal kasačnú sťažnosť, v ktorej uplatňoval dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len „SSP“ alebo „Správny súdny poriadok“). Žalovaný v nej zopakoval argumenty svojho napadnutého rozhodnutia, pričom zdôraznil, že vychádzal z judikatúry. V podstate uviedol, že žalobca mal preukázať, že služby mu boli dodané konkrétnymi dodávateľmi uvedenými na faktúrach. Sťažovateľ požadoval zrušenie napadnutého rozsudku a vrátenie veci na ďalšie konanie krajskému súdu vrátane náhrady trov konania.

13. Žalobca považoval kasačnú sťažnosť za nedôvodnú.

II. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

14. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny súd“ alebo „kasačný súd“) činnosť a začal konať vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konal Najvyšší súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší súd“) v správnom kolégiu (čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy SR v spojení s § 101e ods. 2 zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov). Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu 20. mája 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 5Sžfk/29/2020. Od 1. augusta 2021 je teda na konanie o nej príslušný Najvyšší správny súd. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

15. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná.

16. Kľúčovou otázkou v danej veci bolo posúdenie, či záver správcu dane a žalovaného o nesplnení zákonných podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a/ zákona č. 222/2004 Z.z. v zdaňovacom období november 2014 obstojí na základe vykonaného dokazovania, ako aj s poukazom na nižšie uvedené východiská kasačného súdu vo vzťahu k posudzovaniu nároku na odpočítanie DPH.

17. Kasačný súd v prvom rade poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (žalobcovi - osobe registrovanej pre DPH) za predpokladu kumulatívneho splnenia hmotnoprávných 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 implementácie do právneho poriadku Slovenskej republiky. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú (1) že poskytovateľom plnenia (deklarovaným dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby deklarovaného dodávateľa), (2) že predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t.j. materiálna existencia plnenia), a (3) že prijaté plnenie je príjemcom (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 DPH uplatňuje (sťažovateľovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp.zn. 8Sžfk/16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25).

18. Vyššie uvedené podmienky upravené v Smernici 2006/112/ES sú prevzaté do zákona o DPH. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

1. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),
2. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastník (§ 19 ods. 1 zákona o DPH), alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 2 zákona o DPH),
3. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané [§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH],

4. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný [§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH], čo je však formálnou a nie hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane.

Posúdenie nároku na odpočítanie dane vo vzťahu k dodávateľovi - A. L.

19. Pokiaľ ide o dodanie služieb pánom L., kasačný súd plne súhlasí so záverom krajského súdu, že rozhodnutia daňových orgánov sú v tomto smere bez bližšieho odôvodnenia a teda sú nepreskúmateľné. Daňové orgány svoje závery založili v podstate len na tom, že hoci dodanie služieb nebolo spochybnené, nepreukázalo sa dodanie konkrétnym dodávateľom, a to pánom L. s tým, že jeho výpoveď potvrdzujúca dodanie služieb bez ďalších dôkazov nepostačuje. Konajúce daňové orgány však nezodôvodnili, ktoré skutočnosti boli relevantné pre prijatie tohto záveru.

20. Správca dane nespochybnil dodanie služieb žalobcovi, nepriznal mu však právo na odpočítanie dane z toho dôvodu, že služby mu nedodal dodávateľ uvedený na faktúre. Kasačný súd pripomína, vychádzajúc zo svojho rozsudku sp.zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022, č. 23/2022 ZNSS, že uvedenie osoby konkrétneho deklarovaného dodávateľa na daňovom doklade nie je hmotnoprávnou podmienkou na odpočítanie dane, avšak status osoby deklarovaného dodávateľa hmotnoprávnou podmienkou je a dôkazné bremeno ohľadom statusu osoby dodávateľa má spravidla osoba, ktorá si uplatňuje odpočítanie dane (žalobca) (bod 23). Žalobca tvrdil, že služby mu deklarovaný dodávateľ pán L. poskytol, pričom predložil konkrétne doklady a deklarovaný dodávateľ túto skutočnosť v rámci svojej výpovede rovnako potvrdil. Kasačný súd však opakuje, že mu z napadnutého rozhodnutia, ako aj prvostupňového rozhodnutia správcu dane nie sú zrejmé dôvody, pre ktoré bolo dodanie služieb pánom L. dôvodne spochybnené.

21. Najvyšší správny súd ďalej poukazuje na rozsudok Súdneho dvora vo veci Kemwater ProChemie z 9. decembra 2021, C-154/20. V uvedenej veci tiež nebol stotožnený dodávateľ daňového subjektu, pričom ním deklarovaný dodávateľ dokonca spochybňoval dodanie služieb (bod 14). Súdny dvor rovnako ako Najvyšší správny súd uviedol, že postavenie osoby ako zdaniteľnej osoby predstavuje jednu z hmotnoprávných požiadaviek práva na odpočítanie DPH. Zároveň uviedol, že nie je vždy potrebné stotožnenie konkrétneho dodávateľa, ak zo všetkých okolností rozhodovanej veci je zrejmé, že dodávateľ toto postavenie vzhľadom na rôzne faktory nevyhnutne musel mať, i keď nebol stotožnený (body 38 a 39).

22. Rovnako kasačný súd považuje za potrebné zdôrazniť, že skutočnosti, ako sú nesplnenie povinností na strane dodávateľa (napr. že už nedisponuje potrebnými dokladmi), alebo nezaplatenie dane ním do štátneho rozpočtu, nie je možné pričítať žalobcovi, ani z toho samotného (bez posúdenia iných aspektov skúmanej veci) vyvodzovať záver o daňovom podvode (uznesenie Súdneho dvora vo veci Vikingo Fövállalkozó z 3. septembra 2020, C-610/19, body 42 a 63; podobne uznesenie Ústavného súdu z 15. februára 2022 sp.zn. IV. ÚS 86/2022, bod 25).

Posúdenie nároku na odpočítanie dane vo vzťahu k dodávateľovi - spoločnosť OTVORENÉ OKNO, s.r.o.

23. Kasačný súd, zistiť podobnosť vecí (ten istý žalobca, zdaňovacie obdobia šetrené v rámci tej istej daňovej kontroly, totožná právna otázka týkajúca sa v podstate veci rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane, pokiaľ ide o nekontaktnosť dodávateľa daňového subjektu), v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp.zn. 8Sžfk/39/2020 z 29. novembra 2021, a to postupom podľa § 464 ods. 1 SSP.

24. Z uvedeného rozsudku, ktorý sám odkazuje na skorší rozsudok Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 1Sžfk/44/2020 z 25. mája 2021, kasačný súd pre túto vec s nevyhnutnými úpravami [a prípadnými zdôrazneniami] uvádza (citácia je podľa bodov rozsudku sp.zn. 1Sžfk/44/2020):
bod 16

S ohľadom na vymedzenie sťažnostného bodu pripadlo kasačnému súdu posúdiť, či krajský súd vec posúdil správne po právnej stránke, keď zrušil preskúmané rozhodnutie žalovaného, ako aj prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie s odôvodnením, že samotná nekontaktnosť [právneho nástupcu spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o.] nepostačuje na prelomenie tvrdenia žalobcu o reálnosti deklarovaných obchodov a finančné orgány neuviedli žiadne ďalšie skutočnosti, ktoré by relevantným spôsobom spochybnili legitimitu tvrdenia žalobcu, že deklarované plnenia boli dodané deklarovaným dodávateľom.

bod 25

Kasačný súd však akcentuje, že sa záver finančných orgánov o dôvodných pochybnostiach [o dodaní služieb konkrétnym dodávateľom] musí opierať o také skutočnosti, ktoré vytvárajú oprávnené pochybnosti o tom, či deklarovaný tovar a poskytnuté služby dodal žalobcom deklarovaný subjekt.

bod 26

V tomto ohľade sa žalovaný uspokojil so záverom správcu dane, že dôvodná pochybnosť [o dodaní služieb určitým dodávateľom] spočíva v tom, že [právny nástupca spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s. r. o.] nebol v priebehu daňovej kontroly kontaktný.

bod 28

Na základe predoslaných skutočností prijal [správca dane] záver, že aj keď nemal pochybnosti o dodaní deklarovaného tovaru (hoci v prvostupňovom rozhodnutí správca dane konštatoval, že na základe obhliadky priestorov žalobcu nemal pochybnosti o vykonaní prác), dodanie tovaru nepovažoval za preukázané z dôvodu, že [uvedená spoločnosť] nebola kontaktná, a preto nebolo možné zabezpečiť jeho daňové a účtovné doklady.

bod 29

Kasačný súd sa vzhľadom na predmetné skutočnosti nemohol stotožniť s tvrdením sťažovateľa, že v priebehu daňovej kontroly bol dôvodne spochybnený subjekt, ktorý dodal zdaniiteľné plnenia deklarované spornými faktúrami.

bod 30

Senát kasačného súdu dospel k [...] záveru [...], že konštatovanie finančných orgánov o nekontaktnosti subjektu, ktorého žalobca označil za svojho dodávateľa, nie je bez akýchkoľvek ďalších skutočností postačujúce z hľadiska opodstatneného spochybnenia reálnosti deklarovaných obchodov.

bod 32

V tejto súvislosti krajský súd podľa mienky kasačného súdu sťažovateľovi správne vytýkal, že sa napríklad nezaoberal materiálным a personálnym substrátom podnikateľskej činnosti [spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o.].

bod 33

Kasačný súd je toho názoru, že nekontaktnosť deklarovaného subjektu nepochybne môže byť jedným, avšak nie iba jediným dôvodom na prelomenie tvrdenia daňového subjektu o tom, že deklarované plnenia boli dodané deklarovaným subjektom.

25. S uvedenými závermi sa kasačný súd plne stotožňuje. K podobným záverom o absencii vplyvu nekontaktnosti dodávateľa na právo na odpočítanie DPH dospel aj Ústavný súd (uznesenie Ústavného súdu z 15. februára 2022 sp.zn. IV. ÚS 86/2022, bod 25).

26. V súvislosti s dodávateľom OTVORENÉ OKNO, s.r.o. kasačný súd ešte dodáva, že správca dane nezisťoval na rozdiel od zdaňovacieho obdobia december 2014, či táto spoločnosť v zdaňovacom období v daňovom priznaní priznala a následne odviedla DPH do štátneho rozpočtu. Pričom pokiaľ by sa potvrdilo, že daň nebola odvedená, obdobne ako v zdaňovacom období december 2014, signalizovalo by to zo strany spoločnosti OTVORENÉ OKNO, s.r.o. potenciálne podvodné konanie, čo však nebolo zo strany správcu dane preukazované.

Záver

27. S poukazom na vyššie uvedené skutočnosti zastal kasačný súd záver, že napadnutý rozsudok krajského súdu je vecne správny, čo zakladá dôvod na zamietnutie kasačnej sťažnosti podľa § 461 SSP ako nedôvodnej. V ďalšom konaní bude správca dane viazaný právnym názorom krajského súdu.

28. Kasačný súd zároveň pripomína, že pri hodnotení tejto veci vychádzal z judikatúry Súdneho dvora a Ústavného súdu, ako aj zohľadnil judikatórny vývoj, ku ktorému došlo publikovaním rozsudku sp.zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2020 v súdnej zbierke Najvyššieho správneho súdu pod č. 23/2022 ZNSS (uznesenie sp.zn. 2Sžfk/45/2020 z 24. novembra 2021, bod 25). Z uvedeného dôvodu kasačný súd (piaty senát) neprihliadal na prípadne (hoci i len čiastkovo) opačné závery prezentované napríklad v rozsudku sp.zn. 2Sžfk/62/2019 z 24. novembra 2021 vo veci toho istého žalobcu, ktorý však obchodoval s inými dodávateľmi (K. H., KIKA Nábytok Slovensko, s.r.o.).

29. Kasačný súd tiež vychádzal z toho, že daňové orgány nestavali svoju argumentáciu na tom, že by tvrdili a následne preukázali na strane žalobcu účasť na daňovom podvode alebo vedomosť o ňom, ani že by došlo ku konaniu majúcom znaky zneužitia práva alebo simulácia istého právneho stavu.

30. O trovách konania bolo rozhodnuté podľa § 467 ods. 1 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi sa priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania.

31. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.