

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/43/2021
Identifikačné číslo spisu: 2020200034
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Petra Príbelská
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:2020200034.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a členov senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M a Mgr. Petra Macha, PhD. (sudca spravodajca) v právnej veci žalobcu: R. U., s. r. o., IČO: 43 852 998, so sídlom: Mierová 4220/22C, Hlohovec, právne zastúpený : VGD Legal, s. r. o., so sídlom: Moskovská 13, 811 08 Bratislava, proti žalovanému (sťažovateľovi): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, IČO: 42 499 500, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 102740615/2019, z 27. novembra 2019, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Trnave č.k. 20S/20/2020-357 z 30. júna 2021, takto

rozhodol:

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

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

O d ô v o d n e n i e

I. Konanie pred správnym súdom

1. Krajský súd v Trnave (ďalej „správny súd“ alebo „krajský súd“) napadnutým rozsudkom, č.k. 20S/20/2020-357 z 30.06.2021 (ďalej „napadnutý rozsudok“), podľa § 191 ods. 1 písm. c/ v spojení s § 191 ods. 6 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku v účinnom znení (ďalej len „SSP“), z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci zrušil rozhodnutie žalovaného č. 102740615/2019, z 27.11.2019 (ďalej aj „preskúmané rozhodnutie“) a vec vrátil žalovanému na ďalšie konanie. Žalobcovi priznal právo na náhradu trov konania v celom rozsahu. Žalovaný napadnutým rozhodnutím podľa § 74 ods. 4 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej „Daňový poriadok“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trnava (ďalej „správca dane“) č. 101296968/2019 z 29.05.2019 (ďalej len „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol žalobcovi podľa § 68 ods. 5, ods. 6 Daňového poriadku určený rozdiel v sume 64 000,- € na dani z pridanej hodnoty (ďalej „daň“ alebo „DPH“) za zdaňovacie obdobie júl 2016, z toho nepriznaný nadmerný odpočet v sume 54 181,30 € a vyrubená daň v sume 9 818,70 €.

2. Správny súd v odôvodnení rozsudku sumarizoval, že správcom dane bolo zistené, že v zdaňovacom období júl 2016 si daňový subjekt uplatnil odpočítane dane v celkovej výške 24 000,- € z faktúry vystavenej dodávateľom KM Racing Slovakia, s. r. o., Záhradnícka 1675/15, 955 01 Topoľčany (ďalej len „KM Racing“). Spoločnosť zanikla dňa 08.04.2017 v dôsledku zlúčenia, právnym nástupcom je Wale s. r. o. so sídlom Panenská 8, 811 03 Bratislava. Odpočítanie dane si uplatnil na základe faktúry č. 201670012 s dátumom dodania 03.07.2016, so základom dane 120 000,- € (DPH 24 000,- €), pričom predmetom dodania boli reklamné a propagačné služby RALLY BOHEMIA 2016, Mladá Boleslav v dňoch 02.07. a 03.07.2016. Zo strany správcu dane bolo konštatované, že v prípade tohto dodávateľa bol vytvorený reťazec fiktívnych subdodávateľov, ktorí neuskutočnili zdaniteľný obchod, nepriznali a neodviedli daň a boli vytvorené podmienky, aby priamy dodávateľ KM Racing mohol vystaviť odberateľovi - žalobcovi faktúru s vysokým odpočítaním dane.

3. Daňový subjekt si v kontrolovanom zdaniteľnom období uplatnil tiež odpočítanie dane v celkovej sume 40 000,- € z faktúry vystavenej dodávateľom REVITA, s. r. o., Pavla Horova 6141/7, 841 08 Bratislava - Devínska Nová Ves (ďalej len „REVITA“), na základe faktúry č. 201607010, dodanie dňa 31.07.2016, základ dane 200 000,- €, DPH 40 000,- €. (Spoločnosť zanikla dňa 24.10.2017 v dôsledku zlúčenia s právnym nástupcom prof. KATZ Consulting s. r. o.). Predmetom dodania bola fakturácia na základe zmluvy o zabezpečení reklamnej služby v súvislosti so športovým podujatím STRABAG CHALLENGER OPEN 2016, a to odmena za obdobie júl 2016. Žalobca k faktúre predložil zmluvu o poskytovaní služieb uzatvorenú s REVITA dňa 28.06.2016, v zmysle ktorej mala spoločnosť oprávnenie spolupodieľať sa na organizácii kultúrno - spoločenského podujatia „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ s termínom konania 6. - 14.08.2016, s miestom konania TC EMPIRE Trnava, Jána Hajdóczyho 11, Trnava. Reklamnú kampaň na celé podujatie mala zabezpečovať spoločnosť JK MEDIA, s. r. o. (ďalej „JK Media“) Zo zmluvy tiež vyplynulo, že spoločnosť B & D, s. r. o., uzatvorila dňa 02.05.2016 zmluvu so spoločnosťou ATP TOUR Inc., zastrešujúcou a riadiacou profesionálne tenisové turnaje. V predmete zmluvy sa zmluvné strany dohodli na vzájomnej spolupráci pri organizovaní športového podujatia STRABAG CHALLENGER OPEN 2016, ktorého organizátorom bolo B & D, s. r. o. Ďalšie časti zmluvy o spolupráci a poskytnutí práv k podujatiu medzi Avital, s. r. o. a REVITA sa zhodujú so zmluvou uzatvorenou medzi B&D a Avital. REVITA sa zaviazala zabezpečiť reklamnú a mediálnu kampaň k podujatiu a organizačné a produkčné zabezpečenie podujatia s tým, že je oprávnená svoje oprávnenia a záväzky plniť aj prostredníctvom tretích subjektov.

4. Správny súd uviedol, že jeho úlohou bolo preveriť zákonnosť aplikácie hmotnoprávných ustanovení zákona o DPH, v nadväznosti na vyhodnotenie zisteného skutkového stavu, pri posudzovaní splnenia zákonných podmienok na nepriznanie žalobcom uplatneného nároku na odpočet dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 a § 51 zákona č. 222/2004 Z. z. dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Nosnou žalobnou námietkou bolo nesprávne právne posúdenie vyhodnotenia zisteného skutkového stavu. Medzi účastníkmi konania nebolo sporné, že reklamné služby, ktoré mali v prospech žalobcu poskytovať na základe zmlúv spoločnosti REVITA a KM Racing Slovakia boli zrealizované a k materiálnemu plneniu došlo. Dôvodom nepriznania uplatneného nároku na odpočet dane zo sporných faktúr bolo podľa správneho súdu neunesenie dôkazného bremena vo vzťahu k deklarovanej dodávateľom. Spochybnenie dodávateľov malo podľa žalovaného za následok záver, že priamym dodávateľom REVITA a KM Racing Slovakia nevznikla podľa § 19 ods. 2 daňová povinnosť a pre absenciu hmotnoprávnej podmienky v zmysle § 49 ods. 1 a 2 písm. a/ zákona o DPH, došlo k nepriznaniu nároku na odpočet DPH zaplatenej žalobcom na vstupe.

5. Správny súd konštatoval, že žalobca uzatvoril dňa 28.06.2016 so spoločnosťou REVITA zmluvu o poskytovaní reklamných služieb, pričom neoddeliteľnou súčasťou tejto zmluvy bola príloha č. 1 Rozsah mediálnych plnení. Predmetom zmluvy boli komplexné marketingové a reklamné služby v súvislosti s tenisovým turnajom. Podľa čl. II zmluvy sa spoločnosť REVITA zaviazala komplexne zabezpečiť poskytovanie reklamných služieb pre žalobcu a za týmto účelom uvádzať logo, obchodné meno, resp. iné označenie žalobcu na reklamných a propagačných tlačovinách, zabezpečujúcich propagáciu a prezentáciu podujatia, na webovej stránke podujatia a na všetkých reklamných a

propagačných tlačovinách, zabezpečujúcich propagáciu a prezentáciu podujatia ako hlavného reklamného partnera, pričom rozsah mediálnych plnení pre žalobcu bol uvedený v prílohe č. 1.

6. Podľa názoru správneho súdu žalobca s prihliadnutím na povahu poskytovaných služieb, výsledkov miestneho zisťovania vo vzťahu k spoločnosti JK Media, predložené listinné dôkazy, hodnotiace správy a uzatvorené zmluvy, najmä zmluvy so spoločnosťou REVITA, podľa ktorej mala oprávnenie podieľať sa na organizácii kultúrno - športového podujatia, a rovnako mala právo na používanie kombinovanej individuálnej ochrannej známky „CHALLENGER OPEN“ uniesol dôkazné bremeno vo vzťahu k spoločnosti REVITA. Žalobca bol po predložení zmluvy so spoločnosťou REVITA dostatočne obozretný vo vzťahu k tomuto priamemu dodávateľovi, oprávnenému dielo zabezpečiť prostredníctvom tretích osôb - subdodávateľov. Nemožno mu vytknúť vedomosť o tom, že priamy dodávateľ v zmysle zmluvy zabezpečoval služby prostredníctvom subdodávateľov a organizácia, vrátane zabezpečenia marketingových a reklamných služieb sa riadila uzatvorenými zmluvami. Žalobca mal vedomosť o plnení zmluvy, jeho meno bolo medializované ako hlavný reklamný partner športového podujatia. K spochybneniu deklarovaných služieb došlo až vo vzťahu k subdodávateľom spoločnosti REVITA (spoločnosť ALIA TAXAUDIT, spol. s r. o. a Z consulting s. r. o. a ďalším) na ktoré žalobca nemal dosah.

7. Vo vzťahu k ďalším dodávateľom v reťazci bolo podľa súdu potrebné vychádzať z judikatúry Súdneho dvora EÚ (rozhodnutie vo veci Kittel C-439/04) a rozhodnutí Najvyššieho súdu SR, sp. zn. 4Sžf/16/2010, sp. zn. 3Sžf/1/2016 a sp. zn. 1Sžf/31/2016, z 17.10.2017; správny súd poukázal na to, že Súdny dvor v judikatúre (sp. zn. C-439/04 a C-440/04 Axel Kittel a Recolta Recycling SPRL) stanovil, že „právo platiteľa dane, ktorý uskutočňuje tieto plnenia, na odpočet DPH zaplatenej na vstupe, nemôže byť ovplyvnené ani tým, že v dodávateľskom reťazci, ktorého sú tieto plnenia súčasťou, sa nachádza iné plnenie, ktoré predchádza alebo nasleduje po plnení platiteľa dane a ktoré je bez toho, aby to platiteľ dane vedel alebo mohol vedieť, označené podvodom vo vzťahu k DPH (obdobne 4Sžf/16/2020, C-354/03 Optigen Ltd, C-353/03 Fulcrum Electronics, C-499/10, Vlaamse Oliemaatschappij, C-440/04 Axel Kittel A Recolta Recycling).

8. Správny súd zaujal názor, že v prípade zistených reťazcov mohlo ísť o podvodné konanie, správca dane sa však tejto otázke nevenoval. Výsledky vykonaného dokazovania nateraz preukazujú, že žalobca vo vzťahu k spoločnosti REVITA prijal všetky opatrenia, ktoré možno od neho požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k účasti na daňovom podvode. Nateraz podľa správneho súdu z dokazovania plynie záver, že nárok žalobcu na odpočet DPH od tohto priameho dodávateľa z dôvodu podvodného konania nemôže byť odopretý. Tieto skutočnosti boli konštatované tiež v rozsudku správneho súdu, sp.zn. 14S/3/2019-82, zo dňa 12.3.2020, v ktorom boli posudzované totožné obchodné vzťahy.

9. Správny súd mal za preukázané, že spoločnosť REVITA uzatvorila zmluvu so spoločnosťou JK Media, ktorá mediálnu kampaň v zmysle objednávky aj uskutočnila. Táto skutočnosť podľa súdu vyvracia záver správcu dane a žalovaného, že nebolo preukázané, že deklarované služby zabezpečil dodávateľ uvedený na faktúre. Časť marketingových a reklamných služieb spoločnosť REVITA skutočne zabezpečila, zostalo ale nezodpovedané, kto spoty vyrobil. Vo vzťahu k tomuto dodávateľovi prichádza podľa správneho súdu do úvahy tiež otázka zneužitia práva žalobcom, ktorý sa zapojil do získania neoprávnenej daňovej výhody (§ 3 ods. 6 daňového poriadku). Žalobca dôkazné bremeno na preukázanie skutočností oprávňujúcich nárok na odpočet DPH vo vzťahu k priamemu dodávateľovi uniesol. Nárok na odpočet DPH z faktúry vystavenej dodávateľom žalobcovi môže byť odopretý iba za predpokladu, ak správca dane vykonaným dokazovaním preukáže, že žalobca vedel alebo musel vedieť, že je súčasťou podvodného konania na DPH alebo zo strany žalobcu došlo k zneužitiu práva na DPH.

10. Správny súd vo vzťahu k dodávateľovi KM Racing Slovakia skonštatoval, že predloženým daňovým dokladom, s prihliadnutím na kontrolné zistenia a ich vzájomné súvislosti, absentuje reálny základ, najmä vo vzťahu k osobe platcu DPH a dodávateľa deklarovanej služby. Dospel k záveru o

správnosti zistení správcu dane o nesplnení zákonných podmienok na vznik nároku na odpočet dane vo vzťahu k tejto spoločnosti, ktorá mala žalobcovi poskytnúť reklamné a propagačné služby na podujatí RALLYE BOHEMIA 2016. Žalobca nepreukázal dostatočnú mieru obozretnosti pri výbere obchodného partnera - spoločnosti KM Racing Slovakia, pretože mal napríklad možnosť spolupracovať so spoločnosťou REVITA.

11. Správny súd konštatoval, že existencia plnenia - reklamných služieb - v konaní nebola sporná, tieto neboli tak v rámci daňového konania, ani súdneho konania žalovaným spochybnené. Žalovaný neoveroval existenciu billboardov a ani nepreoveroval frekvenciu a obsah odvysielaných televíznych spotov. Nebola tak sporná existencia plnenia v rozsahu prílohy 1 (Rozsah mediálnych plnení), t. j. prezentácia obchodného mena alebo loga žalobcu v pozícii hlavného reklamného partnera (HRP) reklamnej služby v jednotlivých reklamných spotoch odvysielaných v jednotlivých médiách. Žalobca disponuje zmluvou o poskytovaní reklamných služieb, materiálnym plnením v rozsahu zmluvy (v konaní nezisťované, avšak nespochybnované). Za situácie, kedy žalobca disponuje materiálnym plnením, došlo k úhrade fakturovanej sumy, za súčasnej absencie dôkazov o účasti žalobcu na podvodom konaní, bolo podľa správneho súdu nutné prezumovať dobromyseľné konanie žalobcu, kým sa nepreukáže opak. Správny súd konštatoval, že judikatúra Súdneho dvora pripúšťa vznik nároku na odpočet DPH u dobromyseľného daňového subjektu aj v prípade, ak existujú pochybnosti na strane dodávateľa, resp. ak dodávateľ nie je stotožnený [rozsudok Súdneho dvora v spojených veciach Mahagében kft. (C-80/11) a Pétér Dávid (C-142/11) resp. v spojených veciach Optigen Ltd. (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd. (C-355/03)]. Súdny dvor podľa správneho súdu dlhodobo judikuje, že samotná skutočnosť, že plnenie nebolo skutočne vykonané dodávateľom uvedeným na faktúrach alebo jeho subdodávateľom, nepostačuje na vylúčenie práva na odpočet.

12. Správny súd správcovi dane vytkol, že záver o nepreukázaní reálneho dodania tovarov a služieb založil na nepriamych dôkazoch - nedostatkoch na strane dodávateľov žalobcu, náležitým spôsobom však nekonštatoval či nezrejmal jeho vedomosť o účasti na daňovom podvode a nedostatočnú obozretnosť. Doposiaľ vykonané dokazovanie podľa správneho súdu neposkytuje dostatočný skutkový základ pre riadne posúdenie veci. Vzhľadom na existenciu plnenia na jednej strane a zistené pochybnosti na strane dodávateľov žalobcu, tak rozhodnutiu správcu dane a žalovaného absentuje skutkový podklad pre správne právne posúdenie.

13. Žalovanému síce uložil povinnosť v ďalšom konaní vykonať dokazovanie a zamerať sa na relevantné okolnosti na strane žalobcu (ak mieni odoprieť odpočet), ustáliť existenciu a rozsah reklamného plnenia, osloviť organizátorov športových podujatí, vydavateľov tlačovín a poskytovateľov obrazovej prezentácie za účelom ustálenia, kto a za akých podmienok a v akej forme im poskytol logo žalobcu a akým spôsobom toto malo byť prezentované, aby mohol byť stotožnený zadávateľ reklamnej zákazky médiu a spätne stotožnené zmluvné vzťahy späť k žalobcovi ako objednávateľovi, či iné okolnosti, osvedčujúce resp. vylučujúce existenciu materiálneho plnenia (pokiaľ sa stotožní „skutočný“ dodávateľ reklamných služieb a súčasne vedomý zmluvný alebo iný vzťah žalobcu s týmto dodávateľom, možno vysloviť záver o podvodnom konaní).

14. K námietke žalobcu, že nebol informovaný o výpovedi pána O., konateľa spoločnosti JK Media a nemal možnosť klásť mu otázky, správny súd poukázal na skutočnosť, že v rámci inštitútu miestneho zisťovania mal žalobca podľa § 45 ods. 1 písm. d/ daňového poriadku právo nahliadnuť do zápisnice z miestneho zisťovania u iného daňového subjektu.

II. Kasačná sťažnosť žalovaného, vyjadrenie žalobcu

A)

15. Žalovaný v procesnom postavení sťažovateľa (ďalej „sťažovateľ“) podal proti napadnutému rozsudku riadne a včas kasačnú sťažnosť z dôvodov podľa § 440 ods. 1 písm. g/ SSP, a teda že správny súd v konaní alebo pri rozhodovaní porušil zákon tým, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a tiež, že sa podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP odklonil od ustálenej

rozhodovacej praxe kasačného súdu. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd zrušil rozsudok správneho súdu a vec mu vrátil na ďalšie konanie.

16. Sťažovateľ v úvode kasačnej sťažnosti v podstate sumarizoval odôvodnenie rozsudku správneho súdu prvého stupňa. Nesúhlasil so závermi prijatými správnym súdom, pretože zabezpečenie reklamných služieb deklarovaných na sporných faktúrach nebolo uskutočnené a dodané priamymi dodávateľmi a nebola tak preukázaná hmotnoprávna podmienka vzniku nároku na odpočítanie dane, ktorou je vznik daňovej povinnosti u týchto dodávateľov. Skonštatoval, že neuznanie nároku na odpočítanie dane bolo založené na závere o nesplnení hmotnoprávnych podmienok a nie na závere o účasti žalobcu na podvodnom alebo zneužívajúcom konaní, a teda nebolo dôkaznou povinnosťou daňových orgánov tieto skutočnosti preukazovať.

17. Správny súd podľa sťažovateľa nesprávne posúdil unesenie dôkazného bremena a dodržanie dostatočnej miery obozretnosti žalobcu, pretože závery odvíja od perfektnosti predložených listinných dôkazov a výsledkov miestneho zisťovania vo vzťahu k spoločnosti JK Media. Tvrdil, že podľa konateľa dodávateľa, spoločnosť REVITA nebola organizátorom tenisového turnaja, nevedel, kto je vlastníkom ochrannej známky a reklamných práv k podujatiu, pričom tieto skutočnosti nezisťoval, robil to prostredníctvom subdodávateľov, za ktorých označil spoločnosti Z consulting s. r. o. a ALIA TAXAUDIT, spol. s r. o., u ktorých sa nepotvrdilo dodanie deklarovaných služieb priamo od dodávateľa. Konateľ dodávateľa nevedel označiť konkrétne osoby, ktoré vyrobili grafické návrhy a umiestňovali reklamu, okolnosti uzatvorenia zmlúv a údajného vykonávania ekonomickej činnosti spoločnosti REVITA.

18. Sťažovateľ nevyklúčil právo žalobcu zabezpečiť si plnenie prostredníctvom subdodávateľov, zatiaľ čo však dôkazné bremeno vo vzťahu k tvrdeniu, že službu pre neho vykonal alebo jej vykonanie zabezpečil na svoju zodpovednosť inou osobou, práve fakturujúci platiteľ dane. Žalobca tak mal byť obozretnjší v tom, že priamy dodávateľ nemá materiálne a personálne vybavenie na zabezpečenie deklarovaných služieb a neštandardne neprejavil záujem o to, kto bude reálne participovať na výrobe a realizácii služieb. Ďalej poukázal na zásadu poctivého obchodného styku (s poukazom na rozsudok Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/97/2009).

19. V ďalšej argumentácii spochybnil tvrdenie správneho súdu, že nezákonnosť žalovaného rozhodnutia potvrdzuje vyjadrenie konateľa spoločnosti JK Media o tom, že mediálne služby si objednala spoločnosť REVITA. Keďže táto spoločnosť ako priamy dodávateľ zabezpečila len časť marketingových a reklamných služieb, vystavená faktúra podľa sťažovateľa nezodpovedá realite a predmetom fakturácie mala byť iba zodpovedajúca časť služieb. Úlohou správcu dane nie je dokazovať, od akého iného dodávateľa služby žalobca - daňový subjekt nadobudol, ale stačí preukázať, že ich nenadobudol od deklarovaného dodávateľa.

20. Sťažovateľ tvrdil, že preverovaním bolo zistené, že reklamné služby v súvislosti s tenisovým turnajom zabezpečovala spoločnosť JK Media a nie spoločnosť REVITA prostredníctvom subdodávateľských spoločností. JK Media nevyrábala a nezabezpečovala výrobu spotov a konečných grafických návrhov billboardov. Sťažovateľ poukázal na rozpor v tvrdeniach konateľa dodávateľa, U. A., v zápisnici o ústnom pojednávaní, podľa ktorej spoločnosti JK Media a Avital, s. r. o. zabezpečovali výrobu spotov k podujatiu, čo mal za rozporné so zisteniami zo zápisnice o miestnom zisťovaní, podľa ktorej sa konateľ spoločnosti JK Media, J. O. vyjadril, že podľa odsúhlasenej kampane klienta predložil konečný produkt spotu, ktorý mal zaznieť v televíziách a rádiu, na USB kľúči a nemal vedomosti o výrobe spotov.

21. Z dokladov predložených subdodávateľmi vyplýva, že žiadna zo spoločností nevyrábala spoty, nepreukázala rozsah, druh a cenu reklamných služieb ani dôkazy o výrobe printovej reklamy, rozhlasových spotov a odsúhlasenie cenových rozpočtov k tenisovému turnaju. Dodávateľ tak nevykonal dodávku reklamných služieb, ale len „zabezpečoval“ dodávku prostredníctvom subdodávateľov, ktorí tieto služby poskytli v rádovo nižšej sume, ako bola suma fakturovaná odberateľom.

22. Poukázal na zákonné predpoklady priznania odpočtu dane § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a v § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH, ktoré nepovažoval za splnené, vzhľadom na nedodanie služieb konkrétnym platiteľom DPH (odkazoval na rozsudky Najvyššieho súdu SR sp. zn. 5Sžf/63/2011, sp. zn. 8Sžf/136/2013). Rozhodovacia prax podľa sťažovateľa ustálila, že po spochybnení dôveryhodnosti údajov na faktúre správcu dane musí daňový subjekt preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo. Na strane daňového subjektu nastupuje procesná povinnosť obnoviť dôveryhodnosť spochybnenej transakcie, pretože žalobca je zaťažovaný dôkazným bremenom preukázať všetky skutočnosti potrebné pre priznanie nároku na odpočet DPH. Od žalobcu nebolo požadované preukázanie skutočností, nespádajúcich do jeho dôkaznej sféry a za ktoré nemôže niesť zodpovednosť.

B)

23. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti poukázal na rozpory v tvrdeniach sťažovateľa, ktorý v preskúmanom rozhodnutí na jednej strane nespochybnil dodanie služieb, na druhej strane v kasačnej sťažnosti uvádza, že dodávateľ uvedený na faktúre nemá personálne a materiálne vybavenie na zabezpečenie plnenia. Svedok, bývalý konateľ KM Racing Slovakia dosvedčil dodanie služieb žalobcovi a dodanie potvrdil takisto p. Novotný, bývalý konateľ spoločnosti REVITA. Vzhľadom na splnenie formálnych podmienok dodania tak žalobca mal za to, že vyčerpal svoje dôkazné bremeno.

24. Vo vzťahu k obozretnosti žalobcu poukázal na správny súdom uvádzanú, nosnú judikatúru Súdneho dvora (Optigen Ltd. C-354/03, Fulcrum Electronics Ltd C-355/03, Bond House Systems Ltd. C-484/03, spolu s neskorším rozsudkom Axel Kittel C-439/04), precizovanú uznesením vo veci Vikingo Fövállalkozó Kft. C-610/19. Stotožnil sa s názorom správneho súdu, podľa ktorého „nie je v rozpore s právom EÚ požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode ...“ (bod 44), kedy súčasne skonštatoval, že „žalobca dôkazné bremeno na preukázanie skutočností, oprávňujúcich nárok na odpočet DPH vo vzťahu k priamemu dodávateľovi REVITA, s. r. o. uniesol.“ Žalobca tvrdil, že pri všetkých okolnostiach prípadu konal obozretne tak, aby sa presvedčil o spoľahlivosti dodávateľa tak, ako túto požiadavku definuje judikatúra SD EU v rozsudku Mahagében a Dávid C-80/11 a C-142/11.

25. K využitiu subdodávateľov na realizáciu služieb žalobca poukázal na skutočnosť, že nie je v moci svedka, konkrétne konateľa spoločnosti REVITA, pamätať si všetky obchodné transakcie, a to najmä vzhľadom na plynutie času. Žalovaný neprimerane zaťažuje žalobcu dôkazným bremenom vo vzťahu k skutočnosti, že jeho priamy dodávateľ, ktorý vystavil faktúru, vykonal alebo zabezpečil vykonanie reklamnej služby na svoju zodpovednosť inou osobou. Žalobca daňovým orgánom tiež vytkol, že v rozhodnutí nevysvetlili, ktoré hmotnoprávne podmienky boli porušené. Pokiaľ priamy dodávateľ dodanie realizoval prostredníctvom subdodávateľov, platí podľa neho právna fikcia, že ak zdaniteľná osoba vo svojom mene pre inú osobu obstará dodanie služby platí, že táto zdaniteľná osoba službu sama prijala a sama dodala (§ 9 ods. 4 zákona o DPH).

26. Neuznanie nároku na odpočítanie dane bolo podľa žalobcu založené na úvahách správcu dane o údajnom podvode a dokonca údajnom zneužití práva. Úvahy správcu dane o údajnej neobzretnosti žalobcu sú podľa názoru žalobcu namieste iba v rámci konceptu podvodu, ktorý však žalovaný v kasačnej sťažnosti napokon popiera. Keďže správca dane ani žalovaný nepredložili dôkazy, podľa ktorých by zo strany žalobcu došlo k podvodnému konaniu, alebo by bolo konanie iných subjektov v dodávateľskom reťazci zaťažované podvodným konaním, o ktorom žalobca vedel alebo mal vedieť, žalobca nemá dôvod predkladať ďalšie dôkazy na to, aby mu bol priznaný nárok na odpočet DPH. Kasačnému súdu navrhol podľa § 461 SSP kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú zamietnuť.

III. Konanie na kasačnom súde

27. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky, konajúci ako kasačný súd (§ 438 ods. 2 SSP) predovšetkým postupom podľa § 452 ods. 1 v spojení s § 439 SSP preskúmal prípustnosť kasačnej sťažnosti. Po zistení, že kasačnú sťažnosť podal sťažovateľ včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP), je prípustná (§ 439 SSP) a bola podaná oprávneným subjektom (§ 442 ods. 1 SSP) preskúmal napadnutý rozsudok krajského súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť nie je dôvodná a je potrebné ju zamietnuť. Rozhodol 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.

28. Kasačný súd sumarizuje, že kasačná sťažnosť smeruje proti napadnutému rozsudku správneho súdu, ktorým bolo zrušené preskúmané rozhodnutie sťažovateľa a vec mu bola vrátená na ďalšie konanie. Správny súd zrušil rozhodnutia daňových orgánov z dôvodu, že rozhodnutie vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci podľa § 191 ods. 1 písm. c/ SSP. Zároveň správny súd uviedol, že doposiaľ vykonané dokazovanie neposkytuje dostatočný skutkový základ pre riadne posúdenie veci. Vzhľadom k existencii plnenia na jednej strane a zistené pochybnosti na strane dodávateľov žalobcu na druhej strane, rozhodnutiu správcu dane a sťažovateľa podľa správneho súdu absentuje skutkový podklad pre správne právne posúdenie aplikujúc aj judikatúru Európskeho súdneho dvora.

29. Medzi účastníkmi konania bola spornou právnou otázkou, či sťažovateľ splnil zákonné podmienky na priznanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty § 49 a § 51 zákona o DPH, zo sporných faktúr vystavených deklarovateľmi - spoločnosťou REVITA a KM Racing Slovakia v zdaňovacom období júl 2016.

30. Na úvod kasačný súd poukazuje na skutočnosť, že nárok na odpočítanie DPH vzniká príjemcovi plnenia (sťažovateľovi ako 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 zákonom o DPH. Hmotnoprávnymi podmienkami na odpočítanie dane sú, že: (1) poskytovateľom plnenia (dodávateľom) je iná osoba registrovaná pre DPH (t.j. status osoby dodávateľa), (2) 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 DPH uplatňuje (žalobcovi), právo na odpočítanie DPH môže byť odopreté (pozri rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 8Sžfk/16/2020 z 25. augusta 2022, bod 25).

31. Kasačný súd pripomína, že konajúce daňové orgány na základe vykonaného dokazovania nespochybnili samotné dodanie reklamných služieb, ale spochybnili ich dodanie prostredníctvom dodávateľov, označených žalobcom. Konkrétne išlo o dodanie reklamných a propagačných služieb na podujatí STRABAG CHALLENGER OPEN 2016, ktoré mali byť dodané priamym dodávateľom REVITA, a reklamných a propagačných služieb na automobilovom podujatí RALLY BOHEMIA 2016, zo strany dodávateľa KM Racing Slovakia. Spoločnosť REVITA tvrdila, že reklamu zabezpečovala prostredníctvom svojich dodávateľov Z Consulting a ALIA TAXAUDIT, s. r. o., toto tvrdenie bolo vykonaným dokazovaním v daňovom konaní spochybnené, pričom tieto pochybnosti neboli zo strany žalobcu odstránené. Dokazovaním bolo zistené, že časť reklamných služieb na podujatí bola žalobcovi dodaná prostredníctvom spoločnosti JK Media. Spoločnosť KM Racing Slovakia označila za dodávateľa, ktorý mal realizovať dodanie reklamných služieb spoločnosť SK-COMMERCIAL, s. r. o. Zistenie, že priami dodávateľia nevedeli preukázať reálneho poskytovateľa reklamných služieb viedla sťažovateľa a správcu dane k záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH.

32. Sťažovateľ nesplnenie hmotnoprávnej podmienky na odpočítanie dane zakladal na skutočnosti, že zabezpečenie reklamných služieb nebolo uskutočnené a dodané priamymi (deklarovateľmi)

dodávateľmi, u ktorých tak nebol preukázaný vznik daňovej povinnosti. Správny súd podľa sťažovateľa nesprávne posúdil unesenie dôkazného bremena žalobcom, pretože konateľ spoločnosti REVITA, U. A., nevedel uviesť vlastníka ochrannej známky či reklamných práv k podujatiu, nevedel sa vyjadriť k podrobnostiam uzatváraných zmlúv ako ani k ich plneniu, pretože služby zabezpečoval prostredníctvom subdodávateľov. Sťažovateľ tak nerozporoval možnosť poskytnúť plnenie prostredníctvom subdodávateľov, žalobcu má však podľa neho zaťažovať dôkazné bremeno vo vzťahu k tvrdeniu, že službu pre neho vykonal alebo vykonanie zabezpečil na svoju zodpovednosť inou osobou práve ten platiteľ, ktorý mu vystavil faktúru. Žalobca tak mal byť podľa sťažovateľa obozretnejší v tom, že priamy dodávateľ nemal materiálne a personálne vybavenie na zabezpečenie deklarovaných služieb.

33. Kasačný súd v nadväznosti na námietku rozsahu znášaného dôkazného bremena poukazuje na ustálenú judikatúru Súdneho dvora EÚ, v zmysle ktorej nie je možné odpočítanie dane len z dôvodu, že daňový subjekt nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ (tu REVITA) zabezpečil dodanie práve prostredníctvom ním označených subdodávateľských subjektov (v súdnej veci Z consulting alebo spoločnosť ALIA TAXAUDIT), a ich ďalších subdodávateľov, respektíve tieto subjekty stotožniť, k čomu však vedú závery správcu dane aj sťažovateľa v súdnej veci. K tomuto záveru smeruje aj uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo, nasledovne: „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 to 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.“

34. Taktiež v tejto súvislosti považuje kasačný súd za potrebné uviesť, že v situácii, kedy mal správca dane vykonaným dokazovaním za preukázané, že reklamné a propagačné služby priamemu dodávateľovi žalobcu boli (aspoň sčasti) dodané zo strany subdodávateľskej spoločnosti JK Media (pričom aj žalovaný konštatuje zistenia čiastočne nasvedčujúce prepojenie týchto plnení s dodávateľom REVITA), nie je kasačnému súdu zrejmé, aké úvahy správca dane a sťažovateľa viedli k nepriznaniu aspoň čiastočného odpočítania dane, zodpovedajúcemu preukázateľne poskytnutým reklamným službám zo strany subdodávateľa JK Media.

35. Pre záver o nesplnení hmotnoprávnych podmienok odpočítania dane nepostačuje - pri zistení, kto reálne poskytol službu - konštatovanie, že žalobca nepreukázal dodanie zo strany deklarovaného dodávateľa, bez overenia splnenia hmotnoprávnych podmienok aj vo vzťahu k tomuto skutočnému dodávateľovi; hmotnoprávnou podmienkou, ktorá sa v súdnej veci javila ako sporná, bol status osoby dodávateľa ako platiteľa dane (zdaniteľnej osoby).

36. V skutkových okolnostiach veci tak neobstojí hlavný sťažnostný bod, pretože nesplnenie zákonných predpokladov odpočtu dane podľa § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ a § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH nemožno založiť výlučne na závere o nedodaní služieb konkrétnym tvrdeným platiteľom DPH. Ako vyplýva z rozhodovacej činnosti SDEÚ, nestačí, aby skutočnosti o dodávateľovi vyplývali iba z faktúry, ako formálnej podmienky, ale zásada neutrality DPH vyžaduje, aby sa odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe priznalo, ak sú splnené hmotnoprávne podmienky. Opomenutie niektorých formálnych podmienok (napr. aj neuvedenie skutočného dodávateľa na faktúre) však nemusí byť

dôvodom na odmietnutie priznania odpočtu DPH, ak bolo preukázateľne dokázané splnenie hmotnoprávných podmienok (Kemwater ProChemie, C-154/20, body 30-32). V tejto súvislosti kasačný súd poukazuje na to, že aj v kasačnej sťažnosti sťažovateľ uvádza, že reklamné služby v súvislosti s podujatím „STRABAG CHALLENGER OPEN 2016“ žalobcu spoločnosť JK Media, ktorá tieto služby obstarala v nižšej sume ako spoločnosť REVITA fakturovala svojim odberateľom. Bolo preto namieste, aby po týchto zisteniach dostal žalobca priestor na preukázanie splnenia hmotnoprávných i formálnych podmienok odpočítania dane z takto identifikovaných plnení.

37. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ tiež plynie, že nedostatok materiálneho či personálneho zabezpečenia na strane dodávateľa nie je sám osebe dôvodom na odopretie priznania odpočítania dane, a to bez ohľadu na to, že sťažovateľ považoval za dôležitý nedostatok obozretnosti na strane žalobcu. Ako správne argumentoval žalobca, koncept zisťovania obozretnosti daňového subjektu má špecifický význam práve pri odopretí práva na odpočítanie dane pri daňovom podvode.

38. Pokiaľ sťažovateľ smeruje kasačnú argumentáciu k nedostatku vedomosti konateľa spoločnosti REVITA o priebehu uzatvárania zmlúv či zaobstaraniu poskytovania reklamných služieb, k pochybnostiam spočívajúcim v tom, že u subdodávateľských spoločností Z consulting s. r. o. a ALIA TAXAUDIT, spol. s r. o., nebolo potvrdené dodanie deklarovaných služieb, je potrebné pripomenúť, že tieto skutkové okolnosti sa netýkajú zmluvného vzťahu medzi žalobcom a priamym dodávateľom REVITA, ale týmito sťažovateľ smeruje k okolnostiam dodávateľských vzťahov medzi dodávateľom a subdodávateľom, ktorý mal realizovať reklamnú kampaň. Zdôrazňovaním skutkových zistení však nedochádza k relevantnému spochybneniu právneho posúdenia veci správnym súdom, ktorý zrozumiteľne uviedol, prečo podľa neho nemajú žalobcu zaťažovať nezrovnalosti na ďalších stupňoch dodávateľského reťazca.

39. Navyše opätovne kasačný súd pripomína, že je nutné sa dôsledne vysporiadať so skutkovými zisteniami nasvedčujúce plneniu JK Media v prospech dodávateľa REVITA (napr. hodnotiaci správa od JK Media pre REVITA); s týmto konceptom napokon v istom zmysle pracuje aj sťažovateľ v kasačnej sťažnosti, i keď zároveň poukazuje na „predraženie“ plnení. Kasačný súd aj na základe takýchto okolností poznamenáva, že v zhode so správnym súdom vidí priestor (po dôkladnom vysporiadaní sa so zisteným skutkovým stavom alebo jeho doplnení) na ustálenie záveru o daňovom podvode; takýto záver je však predčasný a nepatrí kasačnému súdu, aby ho urobil.

40. Z hľadiska uplatnenia dôvodu kasačnej sťažnosti podľa § 440 ods. 1 písm. h/ SSP sa uplatňuje pravidlo zakotvené v § 440 ods. 2 SSP s tým, že dôvod kasačnej sťažnosti je potrebné vymedziť tak, že sťažovateľ musí v rámci sťažnostnej argumentácie uviesť, od ktorej ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu sa správny súd v prvostupňovom rozsudku odchyľil, a v čom konkrétne sťažovateľ vzhliadol takýto odklon. Nepostačuje odkaz na jednotlivé zákonné ustanovenia (napr. § 24 ods. 1 Daňového poriadku) či označenie rozhodnutí Najvyššieho súdu SR tak, ako to učinil sťažovateľ v podanej kasačnej sťažnosti, uvedením spisových značiek rozhodnutí, bez uvedenia bližších vecných súvislostí so súdenou vecou, s konkretizáciou, v čom konkrétne v rozsudku správneho súdu nastal odklon.

41. Po preskúmaní podanej kasačnej sťažnosti kasačný súd konštatuje, že námietky uvedené v kasačnej sťažnosti neboli spôsobilé spochybniť vecnú správnosť napadnutého rozhodnutia. Z uvedeného dôvodu kasačnú sťažnosť podľa § 461 SSP ako nedôvodnú zamietol.

42. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 167 ods. 1 SSP v spojení s § 467 ods. 1 SSP, a v kasačnom konaní úspešnému žalobcovi priznal voči sťažovateľovi nárok na náhradu trov kasačného konania.

43. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu SR pomerom hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozsudku nie je prípustný opravný prostriedok.