

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 6Sžfk/52/2021
Identifikačné číslo spisu: 1018201144
Dátum vydania rozhodnutia: 27. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Juraj Vališ
Funkcia: predseda senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:1018201144.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedu senátu JUDr. Juraja Vališa, LL.M. (spravodajca) a členiek senátu JUDr. Petry Príbelskej, PhD. a JUDr. Anity Filovej, v právnej veci žalobcu: DS Smith Packaging Netherlands B. V., so sídlom Coldenhovenseweg 130, 6961 EH Eerbeek, Holandsko, právne zastúpený: KPMG Legal s.r.o., so sídlom Dvořákovo nábřeží 10, Bratislava, IČO: 47 238 623 proti žalovanému (sťažovateľ): Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 5952/63, Banská Bystrica, IČO: 42 499 500 o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101123343/2018 z 07. júna 2018 a rozhodnutia Daňového úradu Bratislava č. 45133/2018 z 22. januára 2018, konajúc o kasačnej sťažnosti žalovaného proti rozsudku Krajského súdu v Bratislave č. k. 2S/128/2018-91 z 24. februára 2021, takto

r o z h o d o l :

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

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

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101123343/2018 zo dňa 07. júna 2018 potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 45133/2018 zo dňa 22. januára 2018, ktorým podľa ustanovenia § 55d zákona číslo 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“) nebolo vyhovené žiadosti žalobcu o vrátenie dane číslo NL2017000000669985 zo dňa 28. septembra 2017 za obdobie od 1. januára 2016 do 31. decembra 2016 v sume 491 361,84 €.

2. Podľa žalovaného podmienku podania žiadosti č. NL2017000000669985 zo dňa 26. septembra 2017 za obdobie roka 2016 v lehote do 30. septembra 2017 daňový subjekt síce splnil, avšak do žiadosti zahrnul aj faktúry už raz uplatnené v predchádzajúcej žiadosti č. NL2016000000593522 zo dňa 26. augusta 2016, pri ktorých žalobca nepredložil požadované doklady a informácie na základe žiadosti správcu dane, ktorej Daňový úrad Bratislava rozhodnutím č. 106162/2017 zo dňa 3. februára 2017 nevyhovel a daň daňovému subjektu nevrátil. Podľa žalovaného splnenie hmotnoprávných

podmienok na vrátenie dane Daňový úrad Bratislava neskúmal z dôvodu, že podľa § 55c ods. 3 zákona o DPH sa žiadosť o vrátenie DPH môže vzťahovať na faktúry alebo dovozné doklady, ktoré neboli zahrnuté do predchádzajúcich žiadostí za príslušný kalendárny rok a týkajú sa transakcií, ktoré sa uskutočnili počas obdobia tohto príslušného kalendárneho roka. Podľa žalovaného bolo zamietnutie žiadosti o vrátenie dane číslo NL2017000000669985 v súlade s platnou legislatívou a nie je porušením daňovej neutrality, pretože vrátenie DPH neprebíha automaticky, ale splnením zákonných podmienok, ktoré však zo strany žalobcu splnené neboli.

3. Žalobca vo svojej žalobe namietal, že Daňový úrad Bratislava v odôvodnení prvostupňového rozhodnutia o č. 45133/2018 zo dňa 22. januára 2018 obdobne ako žalovaný v odôvodnení preskúmaného rozhodnutia č. 101123343/2018 zo dňa 7. júna 2018 iba uviedol, že faktúry, zapísané v aktuálnej žiadosti o vrátenie dane, boli už raz zahrnuté, a to v predchádzajúcej žiadosti o vrátenie dane č. NL2016000000593522, a preto žiadosti o vrátenie dane (č. NL2017000000669985) nevyhoveli a daň nevrátil. Poukázal na právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, čo predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH.

4. Správny súd napadnutým rozsudkom č.k. 2S/128/2018-91 z 24. februára 2021 rozhodnutie žalovaného č. 101123343/2018 zo dňa 7. júna 2018, ako aj prvostupňové rozhodnutie Daňového úradu Bratislava č. 45133/2018 zo dňa 22. januára 2018 zrušil a vec vrátil Daňovému úradu Bratislava na ďalšie konanie.

5. Správny súd sa stotožnil s námietkou žalobcu, že konanie o predchádzajúcej žiadosti o vrátenie dane č. NL2016000000593522 nezakladá prekážku tzv. veci rozhodnutej, teda žalovaný predchádzajúcu žiadosť žalobcu neposudzoval v jej merite a rovnako nezakladá konanie o predchádzajúcej žiadosti ani prekážku litispendencie. Na uvedené nadväzuje aj interpretácia ustanovenia § 55c ods. 3 zákona o DPH a správny súd akceptoval takú, ktorá umožňuje žalobcovi zahrnúť do žiadosti o vrátenie dane okrem iných faktúr aj tie, ktoré neboli zahrnuté do predchádzajúcej žiadosti o vrátenie dane a zároveň neboli posudzované hmotnoprávne. To znamená, že možnosť uplatnenia si nároku na vrátenie dane sa nezužuje iba na tzv. „zabudnuté faktúry“ ako to tvrdil žalovaný.

6. Správny súd teda považoval za správny taký výklad ustanovenia § 55c ods. 3 zákona o DPH, ktorý pripúšťa predloženie aj tých faktúr, ktoré boli uplatnené v predchádzajúcom období s tým, že ich orgán verejnej správy v merite veci (hmotnoprávne) neposudzoval.

7. Správny súd sa stotožnil s úvahou žalobcu aj v tom, že ak by zákonodarca mal úmysel zamedziť uplatnenie takých faktúr, ktoré už boli zahrnuté v predchádzajúcej žiadosti, vypustil by pri tvorbe označeného ustanovenia spojku „aj“ s tým, že žiadosť o vrátenie dane by sa potom mohla vzťahovať iba na faktúry alebo dovozné náklady, ktoré neboli zahrnuté do predchádzajúcej žiadosti o vrátenie dane a týkali sa transakcií, ktoré sa uskutočnili počas obdobia príslušného kalendárneho roka, teda iba tzv. „zabudnuté faktúry“.

II. Argumentácia účastníkov konania

8. Voči rozsudku správneho súdu podal kasačnú sťažnosť žalovaný, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g/ zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej len „SSP“).

9. Podľa sťažovateľa správny súd nesprávne posúdil § 55c ods. 3 zákona o DPH a to z dôvodu, že predmetné faktúry boli už žalobcom zahrnuté v predchádzajúcej žiadosti o vrátenie dane č. NL2016000000593522. Podľa sťažovateľa tvrdenie správneho súdu odvolávajúceho sa na spojku „aj“ je nesprávne, pretože faktúry uplatnené žalobcom v druhej žiadosti č. NL2017000000669985 boli v plnom rozsahu uplatnené žalobcom aj v prvej žiadosti, ktorú správca dane zamietol z dôvodu, že žalobca v danej veci postupoval v rozpore s ustanovením § 55d ods. 2 zákona o DPH, keďže žalobca nevyhoveli výzve správcu dane, resp. žiadosti správcu dane o dodatočné informácie. Žalobca teda podľa žalovaného v podstate odignoroval požiadavku správcu dane o doplnenie ním podanej žiadosti o

vrátenie dane a požadované doklady a vyjadrenia správcovi dane v stanovenej lehote nepredložil i napriek tomu, že to bola jeho povinnosť, ktorá vyplýva z platnej legislatívy.

10. Sťažovateľ taktiež nesúhlasil s poukazovaním na metodický pokyn, ktorý sa týka nedodržania zákonom stanovených období (§ 55c ods. 1 zákona o DPH) a nie duplicitného uplatnenia vrátenia dane ako je to v preskúvanom prípade (§ 55c ods. 3 zákona o DPH).

11. Podľa sťažovateľa zamietnutie žiadosti zo strany správcu dane bolo v súlade s platnou legislatívou a nie je porušením daňovej neutrality, pretože vrátenie DPH neprebíha automaticky, ale splnením zákonných podmienok, ktoré však zo strany žalobcu splnené neboli.

12. Ustanovenie § 55c ods. 3 bolo podľa sťažovateľa do zákona o DPH transponované z článku 14 ods. 2 Smernice 2008/9/ES a umožňuje žiadateľovi o vrátenie dane, do žiadosti o vrátenie dane za príslušné obdobie zahrnúť aj tzv. „zabudnuté“ faktúry z predchádzajúceho obdobia pod podmienkou, že uvedené faktúry, príp. dovozné doklady neboli zahrnuté do predchádzajúcich žiadostí a pod podmienkou, že sa týkajú obdobia príslušného kalendárneho roka, za ktoré sa podáva žiadosť o vrátenie dane.

13. Z uvedených dôvodov sťažovateľ považuje kasačnou sťažnosťou napadnutý rozsudok za nesprávny, ako aj v rozpore so základným princípom konania ustanoveného v § 5 ods. 3 SSP, podľa ktorého súd pri rozhodovaní má dbať na ochranu zákonnosti a verejného záujmu. Sťažovateľ navrhol, aby kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie.

14. Žalobca vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti zo dňa 21. mája 2021 opäť poukázal na metodický pokyn žalovaného a na rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-133/18 - Sea Chefs Cruise Services. Z toho podľa žalobcu vyplýva, že samotné nedodržanie lehoty na poskytnutie dodatočných informácií nemôže zbaviť žalobcu jeho práva na vrátenie dane, a to ani pokiaľ tieto dodatočné informácie predloží pred vnútroštátnym súdom. Postup žalovaného považuje za rozporný s úpravou v Smernici Rady č. 2006/112/ES o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty.

III. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

15. V zmysle čl. 154g ods. 4 a 6 Ústavy 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 (ďalej aj len „zákon č. 757/2004 Z.z.“) odo dňa 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky činnosť a stal sa príslušným na konanie vo všetkých veciach, v ktorých do 31. júla 2021 konali senáty správneho kolégia Najvyššieho súdu Slovenskej republiky. Predmetná kasačná sťažnosť bola predložená Najvyššiemu súdu Slovenskej republiky a bola zaregistrovaná pod sp. zn. pôvodnou spisovou značkou. V zmysle uvedeného je od 1. augusta 2021 na konanie o predmetnej kasačnej sťažnosti príslušný Najvyšší správny súd Slovenskej republiky. Vec bola v zmysle § 51 ods. 1 zákona č. 757/2004 Z.z. v súlade s platným a účinným Rozvrhom práce Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky náhodným výberom pomocou technických prostriedkov a programových prostriedkov schválených Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená senátu 5S Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozhodnutia pod pôvodnou spisovou značkou.

16. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky konajúci ako kasačný súd (§ 11 písm. h/ SSP) preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo v medziach dôvodov podanej kasačnej sťažnosti v zmysle § 453 ods. 1 a 2 SSP a kasačnú sťažnosť prejednal postupom 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 <<http://www.nssud.sk>> (§ 137 ods. 2 a 3 SSP).

17. Kasačný súd vyhodnotil rozsah a dôvody kasačnej sťažnosti vo vzťahu k napadnutému rozsudku po tom, ako sa oboznámil s obsahom administratívneho a súdneho spisu a dospel k záveru, že kasačná sťažnosť sťažovateľa nie je dôvodná.

18. Podstatou sťažnostných bodov sťažovateľa je výklad § 55c ods. 3 zákona o DPH vo vzťahu k tomu, či konanie o predchádzajúcej žiadosti nezakladá prekážku tzv. veci rozhodnutej, pokiaľ žalovaný predchádzajúcu žiadosť žalobcu neposudzoval v jej merite a rovnako či nezakladá konanie o predchádzajúcej žiadosti prekážku litispendencie. Ide teda o posúdenie otázky, či je súladné s § 55c ods. 3 zákona o DPH, aby predmetom žiadosti o vrátenie dane boli aj faktúry alebo dovozné doklady, ktoré síce boli zahrnuté do predchádzajúcich žiadostí o vrátenie dane a týkajú sa transakcií, ktoré sa uskutočnili počas obdobia príslušného kalendárneho roka, avšak správca dane ich neposudzoval v merite veci (hmotnoprávne).

19. Kasačný súd v tejto súvislosti pripomína základnú zásadu spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorou je zásada neutrality dane. Z judikatúry Súdneho dvora EÚ vyplýva, že právo zdaniteľných osôb odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, daň splatnú alebo zaplatenú na vstupe z tovarov, ktoré nadobudli, alebo služieb, ktoré prijali, predstavuje základnú zásadu spoločného európskeho systému dane z pridanej hodnoty (napr. C409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). Právo na odpočítanie dane je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu dane z pridanej hodnoty a v zásade nemôže byť obmedzené a toto právo sa osobitne uplatňuje bezprostredne na všetky dane zaťažujúce transakcie uskutočnené na vstupe (napr. C-110/98 až C-147/98 Gabalfrisa a i., C-465/03 Kretztechnik, C-438/09 Dankowski a C-285/11 Bonik). Cieľom režimu odpočítania dane je úplne zbaviť zdaniteľné osoby bremena dane splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých ich hospodárskych činností. Spoločný systém dane z pridanej hodnoty zabezpečuje úplnú neutralitu daňového zaťaženia všetkých hospodárskych činností, bez ohľadu na ich účel alebo výsledky, za predpokladu, že sú samy predmetom dane (napr. C-285/11 Bonik).

20. V prejednávanej veci žalobca v prípade prvej žiadosti (č. NL201600000593522) nevyhovel výzve správcu dane o jej doplnenie o riadne naskenované doklady (vo formáte PDF) v súlade s § 55b ods. 5 zákona o DPH. Jeho žiadosť preto nebola úplná a Daňový úrad Bratislava ju z týchto dôvodov zamietol. Jednotlivé faktúry hmotnoprávne neposudzoval a dôvodom jej nevyhovenia bolo formálne nedoplnenie žiadosti tak, aby táto spĺňala podmienky podľa § 55b zákona o DPH. Dôvodom nevyhovenia druhej žiadosti (č. NL201700000669985), ktorá je predmetom prejednávanej veci, bola výlučne skutočnosť, že žalobcom uplatnené faktúry boli už predmetom prvej žiadosti, čo správca dane i sťažovateľ považoval za rozporné s § 55c ods. 3 zákona o DPH.

21. Odkazujúc na základnú zásadu spoločného systému dane z pridanej hodnoty, ktorou je zásada neutrality dane, sa kasačný súd s výkladom § 55c ods. 3 zákona o DPH tak, ako ho nastolil sťažovateľ vo svojej kasačnej sťažnosti, nestotožňuje. I podľa kasačného súdu, rovnako ako podľa správneho súdu, konanie o predchádzajúcej žiadosti nezakladá prekážku tzv. veci rozhodnutej, keďže sťažovateľ predchádzajúcu žiadosť žalobcu neposudzoval v jej merite a rovnako nezakladá konanie o predchádzajúcej žiadosti ani prekážku litispendencie.

22. Pokiaľ tak predchádzajúca žiadosť nespĺňala podmienky podľa § 55b zákona o DPH, a dôvodom jej nevyhovenia bolo iba jej formálne nedoplnenie tak, aby táto spĺňala podmienky podľa § 55b zákona o DPH, predmetom posúdenia správcu dane neboli hmotnoprávne podmienky na vrátenie dane z jednotlivých tam uvedených faktúr, ktoré správca dane ani nemal k dispozícii, a preto ich ani vôbec nemohol posudzovať.

23. Kasačný súd sa preto stotožňuje s výkladom ustanovenia § 55c ods. 3 zákona o DPH realizovaným správnym súdom, ktorý pripúšťa predloženie aj tých faktúr, ktoré boli uplatnené v predchádzajúcom období s tým, že ich orgán verejnej správy v merite veci (hmotnoprávne) neposudzoval a takýto považuje i za súladný so zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty.

24. Tieto závery (aspoň nepriamo) potvrdzuje i žalobcom uvádzaný rozsudok Súdneho dvora EÚ vo veci C-133/18 - Sea Chefs Cruise Services, podľa ktorého „Článok 20 ods. 2 smernice Rady

2008/9/ES z 12. februára 2008, ktorou sa ustanovujú podrobné pravidlá pre vrátenie dane z pridanej hodnoty ustanovené v smernici 2006/112/ES zdaniteľným osobám, ktoré nie sú usadené v členskom štáte vrátenia dane, ale ktoré sú usadené v inom členskom štáte, sa má vykladať v tom zmysle, že lehota jedného mesiaca upravená v tomto ustanovení na to, aby boli členskému štátu vrátenia dane poskytnuté dodatočné informácie, o ktoré tento členský štát žiada, nie je prekluzívnou lehotou, ktorá by v prípade jej prekročenia alebo neposkytnutia odpovede viedla k tomu, že zdaniteľná osoba stratí možnosť doplniť svoju žiadosť o vrátenie dane tým, že priamo pred vnútroštátnym súdom predloží dodatočné informácie určené na potvrdenie existencie jej práva na vrátenie dane z pridanej hodnoty.“.

25. V uvedenej veci C-133/18 - Sea Chefs Cruise Services francúzske daňové orgány mali za to, že lehota na poskytnutie dodatočných informácií predstavuje prekluzívnu lehotu, ktorá v prípade jej prekročenia alebo neposkytnutia odpovede vedie k tomu, že zdaniteľná osoba stratí možnosť doplniť svoju žiadosť o vrátenie dane (bod 28). Podstata sťažnostného bodu sťažovateľa je obdobná - sťažovateľ tvrdí, že tým, že žalobca nevyhovел žiadosti o doplnenie informácií v súvislosti so žiadosťou o vrátenie dane č. NL201600000593522, nebol v tejto žiadosti zahrnuté faktúry oprávnený zahrnúť ani v rámci druhej žiadosti č. NL2017000000669985, a stratil teda z dôvodu nedoplnenia informácií právo na vrátenie dane z týchto faktúr.

26. Súdny dvor EÚ poukázal na nezáväznosť lehoty uvedenej v smernici Rady 2008/9/ES (bod 38) a na to, že táto lehota nie je lehotou prekluzívnou (bod 46), z čoho následne vyplýva, že nedodržanie lehoty stanovenej v článku 20 ods. 2 uvedenej smernice Rady 2008/9/ES neznamena, že zdaniteľná osoba stratí možnosť doplniť svoju žiadosť o vrátenie dane tým, že priamo pred vnútroštátnym súdom predloží dodatočné informácie určené na potvrdenie existencie jej práva na vrátenie dane (bod 48).

27. Súdny dvor EÚ s prihliadnutím na zásadu neutrality dane v zásade umožnil zdaniteľnej osobe doplniť svoju žiadosť o požadované informácie v ktoromkoľvek štádiu konania, vrátane vnútroštátneho súdneho konania. Výklad ustanovenia § 55c ods. 3 zákona o DPH realizovaným správny súdom, s ktorým sa stotožnil i kasačný súd, rovnako umožňuje realizáciu práva žalobcu na vrátenie dane tým, že predmetom žiadosti o vrátenie dane môžu byť aj faktúry alebo dovozné doklady, ktoré síce boli zahrnuté do predchádzajúcich žiadostí o vrátenie dane a týkajú sa transakcií, ktoré sa uskutočnili počas obdobia príslušného kalendárneho roka, avšak správca dane ich z dôvodu nedodržanie lehoty na poskytnutie dodatočných informácií neposudzoval v merite veci (hmotnoprávne).

28. Sťažnostný bod je preto nedôvodný.

IV. Záver a rozhodnutie o trovách konania

29. S poukazom na vyššie uvedené (a po zistení, že sťažovateľ v kasačnej sťažnosti neuviedol žiadne také relevantné skutočnosti, ktorými by spochybnil vecnú správnosť rozsudku správneho súdu) kasačný súd dospel k záveru, že správny súd v odôvodnení rozhodnutia citoval relevantné právne normy, presvedčivým a zrozumiteľným spôsobom sa vysporiadal so všetkými pre vec zásadnými námietkami sťažovateľa, pričom ako spornú nenechal otvorenú žiadnu právnu otázku, ktorá by mala v kasačnom konaní vyústiť do zmeny či zrušenia napadnutého rozsudku. Kasačný súd preto kasačnú sťažnosť ako nedôvodnú podľa § 461 SSP zamietol.

30. O trovách konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP a vzhľadom na úspech žalobcu v konaní mu priznal náhradu trov kasačného konania.

31. Toto rozhodnutie prijal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte pomerom hlasov 3:0 (§ 3 ods. 9 veta tretia zákona č. 757/2004 Z.z. o súdoch a o zmene a doplnení niektorých zákonov, § 139 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP).

Poučenie :

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