Súd:	Najvyšší správny súd SR
Spisová značka:	6Sžfk/32/2020
Identifikačné číslo spisu:	6018200692
Dátum vydania rozhodnutia:	29. septembra 2022
Meno a priezvisko:	JUDr. Anita Filová
Funkcia:	predsedníčka senátu
ECLI:	ECLI:SK:NSSSR:2022:6018200692.1

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 (sťažovateľ): HUMAC ENVIRONMENT, s.r.o., so sídlom Štúrova 11, 811 02 Bratislava, právne zastúpeného: JUDr. Miroslavom Katunským, advokát, so sídlom Floriánska č. 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101828552/2018 z 18. septembra 2018, o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/145/2018-105 z 22. augusta 2019 v spojení s opravným uznesením č.k. 24S/145/2018-142 z 3. marca 2020, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Banskej Bystrici č.k. 24S/145/2018-105 z 22. augusta 2019 v spojení s opravným uznesením č.k. 24S/145/2018-142 z 3. marca 2020 tak, že z r u š u j e rozhodnutie žalovaného č. 101828552/2018 z 18. septembra 2018 a vec mu v r a c i a na ďalšie konanie.

II. Žalobcovi p r i z n á v a nárok na náhradu trov konania na krajskom súde a na kasačnom súde v celom rozsahu.

O d ô v o d n e n i e

I. Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Banská Bystrica, pobočka Rimavská Sobota (ďalej len ako „správca dane“) oznámil žalobcovi, že dňa 16. marca 2017 sa začne daňová kontrola na zistenie oprávnenosti nároku na vrátenie nadmerného odpočtu alebo jeho časti za zdaňovacie obdobie december 2016.

2. Správca dane vydal dňa 3. júla 2017 protokol z daňovej kontroly, z ktorého obsahu vyplýva, že na základe vykonaných dôkazov správca dane preukázal, že žalobca nebol oprávnený si odpočítať daň z prijatej faktúry int. č. 16PF/080 z 22. decembra 2016 (ďalej aj ako len „sporná faktúra“) od spoločnosti OPR TRADE s.r.o. v celkovej sume 120 000,- € z toho DPH 20 000,- € za vypracovanie

analýzy stavu lesných porastov na Slovensku poškodených biotickými a abiotickými činiteľmi so zameraním sa na progresívne pracovné postupy lesa. Správca dane preukázal, že prijatá služba (vypracovanie analýzy) nemala ekonomické opodstatnenie a žalobca ju nemôže použiť na svoje dodávky ako platiteľ. Správca dane preukázal, že jediným cieľom vypracovania predmetnej analýzy bolo získanie daňovej výhody, ktorou je odpočítanie dane u žalobcu, ktorý nesplnil zákonnú podmienku pre odpočítanie dane uvedenú v ustanovení § 49 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“ alebo „zákon č. 222/2004 Z.z.“), v zmysle ktorého si platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a služieb ako platiteľ.

3. Po vyrubovacom konaní vydal správca dane rozhodnutie číslo: 102111080/2017 z 5. októbra 2017, ktorým podľa § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „daňový poriadok“) určil žalobcovi rozdiel v sume 20 017,11 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016 vychádzajúc z totožných dôvodov uvedených v protokole z daňovej kontroly.

4. Proti rozhodnutiu správcu dane číslo: 102111080/2017 z 5. októbra 2017 podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 102587342/2017 z 15. decembra 2017, ktorým podľa ustanovenia § 74 ods. 4 daňového poriadku uvedené rozhodnutie správcu dane zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie a rozhodnutie. V odôvodnení žalovaný skonštatoval, že pri preskúmaní odvolaním napadnutého rozhodnutia a námietok odvolania zistil, že je sporné, či žalobca preukázal alebo nepreukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú na vstupe zaplatil v cene služby - analýzy stavu lestných porastov na Slovensku poškodených biotickými a abiotickými činiteľmi so zameraním sa na progresívne pracovné postupy v obnove lesa pre jednotlivé činnosti (ďalej len ako „analýza“), ktorá mala byť dodaná spoločnosťou OPR TRADE s.r.o. na základe spornej faktúry. Konkrétne vytkol správcovi dane, že nedostatočne zistil skutkový stav pre prijatie záverov, že predmetná analýza bola vyhotovená účelovo bez ekonomického opodstatnenia a nebude použitá na uskutočnenie zdaniteľných plnení žalobcu. V ďalšom konaní mal správca dane doplniť dokazovanie a vyhodnotiť dôkazy - Odborné vyjadrenie znalca G.. P. W. č. 29/2017 zo dňa 24.11.2017 a Stanovisko k záverom správcu dane od Národného lesníckeho centra Zvolen zo dňa 24.11.2017.

5. Následne správca dane vykonal dokazovanie a dňa 17.07.2018 vydal rozhodnutie číslo: 101375507/2018 zo 17. júla 2018 (ďalej ako „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým postupom podľa § 68 ods. 6 daňového poriadku určil žalobcovi rozdiel v sume 11 017,11 € na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie december 2016. Z odôvodnenia prvostupňového rozhodnutia vyplýva, že správca dane po vykonaní dôkazov v rámci daňovej kontroly, ako aj dôkazov zistených v ďalšom konaní (po odvolacom konaní) zistil, že žalobca nebol oprávnený odpočítať daň uvedenú na spornej faktúre vo výške 20 000,- €, ale bol oprávnený odpočítať daň len v sume 9 000,- €, pretože táto suma zodpovedá základu dane 45 000,- € a celkovej protihodnote 54 000,- €, ktorú správca dane považuje za reálnu cenu, za ktorú bola analýza vypracovaná skutočným zhotoviteľom, teda za ktorú bola služba skutočne poskytnutá. Tým, že žalobca a spoločnosť OPR TRADE s.r.o. účelovo vytvorili umelý zdaniteľný obchod (navodili umelú situáciu), v ktorom dodávateľ OPR TRADE s.r.o. deklaroval neprimerané zvýšenie obstarávacej ceny analýzy bez zhodnotenia tejto analýzy, zneužili právo únie. Bez vytvorenia uvedeného umelého zdaniteľného obchodu, teda bez vytvorenia zneužívajúcej situácie, by žalobca nezískal neoprávnenú daňovú výhodu v sume 11 000,- €. V zmysle rozsudku Najvyššieho súdu Slovenskej republiky sp.zn. 2Sžf/31/2016, ak správca dane preukáže, že posudzovanými transakciami bolo získané daňové zvýhodnenie, ktoré je v rozpore s účelom právnej úpravy DPH a pre tieto transakcie neexistuje žiadne iné objektívne vysvetlenie, ako dosiahnutie takéhoto zvýhodnenia, potom môže správca dane rozhodnúť o nepripustení tohto práva na odpočítanie dane z týchto zdaniteľných obchodov. Súčasne správca dane po ďalšom konaní neuznáva odpočítanie dane z nákupu PHM v sume 17,11 €.

6. Proti prvostupňovému rozhodnutiu správcu dane podal žalobca odvolanie, o ktorom rozhodol žalovaný rozhodnutím číslo: 101828552/2018 z 18. septembra 2018 (ďalej len ako „napadnuté rozhodnutie“), ktorým prvostupňové rozhodnutie správcu dane postupom podľa § 74 ods. 4 daňového

poriadku potvrdil. V odôvodnení napadnutého rozhodnutia žalovaný zopakoval priebeh konania pred správcom dane, výsledky konania a závery, ktoré z neho správca dane vyvodil. Súčasne poukázal na dôkazné bremeno, ktoré zaťažuje daňový subjekt, pričom uzavrel, že žalobca nepreukázal a žiadnymi dôkazmi nedoložil skutkový stav preverovaných plnení inak, ako ich v daňovej kontrole a vyrubovacom konaní zistil a vyhodnotil správca dane. Preto nezistil dôvody na zrušenie prvostupňového rozhodnutia a stotožnil sa so závermi správcu dane, že v danom prípade došlo k zneužitiu systému odpočítania dane z pridanej hodnoty.

II. Priebeh správneho súdneho konania

7. Proti napadnutému rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu navrhujúc správnemu súdu jeho zrušenie a vrátenie mu veci na ďalšie konanie. Súčasne si uplatnil nárok na náhradu trov konania.

8. Tvrdil, že z vykonaného dokazovania a z vyjadrení, ako aj prvostupňového, tak aj napadnutého rozhodnutia vyplýva, že splnil zákonné podmienky na odpočítanie dane podľa § 49 ods. 2 zákona o DPH, t.j. že preukázal reálnosť zdaniteľného plnenia (existenciu analýzy), jej dodanie spoločnosťou OPR TRADE s.r.o., ako aj skutočnosť, že predmetnú analýzu použil na uskutočňovanie svojich zdaniteľných plnení.

9. Ďalej poukázal na tú skutočnosť, že z obchodného registra v súčasnej dobe už vymazanej obchodnej spoločnosti OPR TRADE s.r.o. vyplýva, že predmetom jej činnosti bola okrem iného aj činnosť podnikateľských, organizačných a ekonomických poradcov a poľnohospodárstvo a lesníctvo včítane predaja nespracovaných poľnohospodárskych a lesných výrobkov za účelom spracovania alebo ďalšieho predaja. A tiež, že z vyjadrení konateľa žalobcu vyplynulo, že tento bol presvedčený, že zástupca spoločnosti OPR TRADE s.r.o. predloží požadovanú analýzu v požadovanej kvalite, a že táto bude vypracovaná odborníkom v danej oblasti. Napriek uvedenému žalovaný dospel k záveru, že v konaní neuviedol rozumné zdôvodnenie zapojenia spoločnosti OPR TRADE s.r.o. do zdaniteľných plnení. S uvedenými závermi sa nestotožnil, nakoľko tento nemá oporu vo vykonanom dokazovaní.

10. Uviedol, že DPH z nadobudnutej služby si odpočítal v súlade s legitímnym podnikateľským zámerom použiť túto službu na svoje zdaniteľné plnenia, ktorú skutočnosť žalovaný nerozporoval.

11. Poukázal na judikatúru Súdneho dvora EÚ, z ktorej vyplýva, že spoločnú právnu úpravu dane z pridanej hodnoty je treba vykladať aj v tom zmysle, že bráni právu platiteľa dane uplatniť si právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, keď zdaniteľné obchody a z nich plynúce plnenia tvoriace základ tohto práva predstavujú zneužitie (rozsudok C-255/02 Halifax) vo forme vytvorenia umelej konštrukcie, ktorá nemá v bežných dodávateľsko-odberateľských vzťahoch založených na podnikateľskej obozretnosti a snahe dosahovať zisk opodstatnenie.

12. Poukázal na to, že zdaniteľný obchod so spoločnosťou OPR TRADE s.r.o. bol bežným dodávateľsko-odberateľským vzťahom, pričom jeho cieľom bolo získať odborný materiál - analýzu s úmyslom použiť ju na uskutočňovanie svojich zdaniteľných obchodov, a na strane OPR TRADE s.r.o. bolo úmyslom získať zisk, pričom tým, že si neobjednal vyhotovenie analýzy u ORNOX Invest s.r.o., ktorá spoločnosť analýzu pre OPR TRADE s.r.o. vypracovala, neporušil žiaden zákon, neobišiel ho a ani ho nedovoleným spôsobom nezneužil. Mal za to, že len samotná skutočnosť, že ak by si objednal vypracovanie analýzy u ORNOX Invest s.r.o. a nie u OPR TRADE s.r.o. a zaplatil by za analýzu menej, nie je relevantným zdôvodnením na neuznanie časti odpočítanej dane zo spornej faktúry v sume 11 000,- € dodajúc, že o existencii spoločnosti ORNOX Invest s.r.o. nemal vedomosť a preto si u tejto spoločnosti túto analýzu ani nemohol objednať.

13. Rovnako mal za to, že nie je možné priznať ani právnu relevanciu tvrdeniu žalovaného, že závery správcu dane potvrdzujú aj zistenia u zástupcu Národného lesníckeho centra (ďalej len „NLC“), ktoré obdobné analýzy vypracúva rovnako odborníkmi za ceny 15 000,- € až 20 000,- €. V tejto súvislosti

žalobca poukázal na stanovisko NLC zo dňa 24.11.2017, z ktorého jednoznačne vyplýva, že určenie ceny je vecou obstarávateľa a zhotoviteľa a výška cien za obdobné analýzy je rôzna.

14. Krajský súd v Banskej Bystrici (ďalej len „krajský súd“ alebo „správny súd“) postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z.z. Správny súdny poriadok v znení neskorších predpisov (ďalej len ako „Správny súdny poriadok“ alebo „SSP“) správnu žalobu zamietol ako nedôvodnú.

15. V odôvodnení poukázal na to, že námietky žalobcu nemajú potrebnú relevanciu, pretože predstavujú len tvrdenia, konštatovania alebo závery, ktoré žalobca urobil bez toho, aby vysvetlil, čo konkrétne znamenajú vo vzťahu k zákonnosti napadnutého rozhodnutia, resp. z akých dôvodov vyvracajú závery žalovaného o rozhodných skutočnostiach, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie založené. Žalobca teda v podstatnej časti podanej správnej žaloby prezentoval svoje vlastné názory, pričom samotný fakt, že závery, na ktorých bolo napadnuté rozhodnutie žalované nie sú v súlade s jeho názormi, nepreukazuje ich nezákonnosť. Preto nebolo možné tieto „námietky“ brať v rámci preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia v úvahu a ďalej sa nimi zaoberať, nakoľko pre ich nekonkrétnosť a všeobecnosť neumožňovali súdny prieskum zákonnosti.

16. Správny súd ďalej uviedol, že na namietaných skutočnostiach napadnuté rozhodnutie založené nebolo, resp. niektoré z nich v konečnom dôsledku neboli spochybnené (dodanie predmetnej analýzy spoločnosťou OPR TRADE s.r.o. žalobcovi a jej využitie na účely zdaniteľných obchodov, legálnosť subdodávateľských dodaní tovarov a služieb a pod.). Správca dane a žalovaný uzavreli, že ich rozhodnutia boli založené na absencii ekonomickej opodstatnenosti takejto obchodnej transakcie pre nadhodnotenie sumy odplaty za vyhotovenie predmetnej analýzy fakturovanej spoločnosťou OPR TRADE s.r.o., pričom poukázali na § 3 ods. 6 daňového poriadku. S uvedeným záverom súhlasil, nakoľko žalovaný uzavrel, že odplata za vyhotovenie analýzy, v časti presahujúcej odplatu za reálne vyhotovenie analýzy spoločnosťou ORNOX Invest, s.r.o. bola správcom dane a žalovaným odôvodnene vyhodnotené ako neprimeraná. Napadnuté rozhodnutie teda nebolo založené na závere, že obchodný vzťah žalobcu so spoločnosťou OPR TRADE s.r.o. nemohol byť ako celok súladný so zákonom (Obchodný zákonník), ale na neprimeranosti konkrétnej výšky odplaty za dodanie analýzy. Žalovaný tiež vzal v úvahu, že práve konateľ žalobcu bol odborníkom v odbore lestného hospodárstva (vzhľadom na jeho predchádzajúce pôsobenie na „ministerstve“, ako aj na prax znalca v odbore hospodárska úprava lesov, pestovanie lesov, spracovanie dreva a odhad hodnoty lesov, čo žalobca nijako nespochybňoval), čo sa nedá povedať o konateľovi spoločnosti OPR TRADE, s.r.o. U. O. (a teda nie je zrejmé z čoho dôvera konateľa žalobcu v jeho odbornosť pramenila), ktorý sa vôbec nevedel vyjadriť k stanoveniu ceny, resp. odplaty za dodanie predmetnej analýzy žalobcovi vo viac ako dvojnásobnej výške (120 000,- € s DPH), než bola cena za jej reálne vyhotovenie spoločnosťou ORNOX Invest, s.r.o. (54 000,- € s DPH).

17. Odkazujúc na judikatúru SD EÚ (rozsudok C-255/02 Halifax) správny súd uviedol, že sa touto pripustilo, aby nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty nebol priznaný v prípade, ak sa konkrétne obchody (z ktorých sa uplatňuje odpočítanie dane z pridanej hodnoty) vytvorili bez reálneho hospodárskeho odôvodnenia, za účelom vytvorenia umelej daňovej situácie a za účelom získania daňovej výhody. Musí tak ísť o získanie daňovej výhody za úmyselného právne relevantného správania sa daňového subjektu, pričom dôkazné bremeno na preukázanie zneužitia práva je na správcovi dane.

18. Správny súd poukázal na to, že v danom prípade spočíva „neobvyklosť“ obchodnej transakcie medzi žalobcom a spoločnosťou ORP TRADE s.r.o. práve v tom, že bez akéhokoľvek odborného zainteresovania tejto spoločnosti na vyhotovení predmetnej analýzy túto dodal žalobcovi za neprimeranú, viac ako dvojnásobnú cenu (s ktorou priamo súvisela výška uplatneného nadmerného odpočtu DPH, ktorý z tohto dôvodu v zodpovedajúcej časti uznaný nebol), z čoho je zrejmé, že účelom tejto obchodnej transakcie bolo dosiahnutie daňovej výhody žalobcu.

19. K odbornému vyjadreniu NLC č. 29/2017 znalca v odbore Lesníctvo G.. P. W. k otázke č. 3 týkajúcej sa primeranosti stanovenia ceny za vypracovanie analýzy správny súd skonštatoval, že

znalec nie je oprávnený vyjadrovať sa k právnym, ale len skutkovým (odborným) otázkami dodajúc, že posúdenie primeranosti ceny dodania vo svetle ustanovenia § 3 ods. 6 daňového poriadku bolo výsledkom právneho posúdenia správcu dane a žalovaného, do ktorého znalec nebol oprávnený nijako zasahovať.

III. Kasačná sťažnosť žalobcu, vyjadrenie žalovaného

20. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (sťažovateľ) včas kasačnú sťažnosť navrhujúc kasačnému súdu, aby napadnutý rozsudok zmenil tak, že zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vráti na ďalšie konanie. Dôvodom podanej kasačnej sťažnosti je nesprávne právne posúdenie veci konajúcim správnym súdom [§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP].

21. Namietal, že správny súd síce správne uviedol, že v súlade s konštantnou judikatúrou SD EÚ možno odoprieť nárok na odpočet DPH aj pri zneužití práva, ak správca dane z celku objektívnych skutočností dospeje k skutkovému záveru, že účelom inak nespornej obchodnej transakcie nie je iný účel, než získanie daňovej výhody, následne však nesprávne uvádza, že vyššie uvedené bolo v danom prípade osvedčené a odôvodnené spôsobom, ktorý netrpí logickými rozpormi.

22. Dôvodí, že pokiaľ správca dane tvrdí, že cena za dodanú službu bola neprimeraná, musí tento svoj záver oprieť o konkrétne dôkazy a skutočnosti, ktoré ich k tomuto záveru viedli. Uvedené však v konaní uskutočnené nebolo.

23. K tvrdeniu správneho súdu, že neprimeranosť ceny za dodanú službu preukazuje vyjadrenie NLC označil za mylné, pretože z vyjadrenia NLC je zrejmé, že tento odhad sa týkal iba časti tejto analýzy dodajúc, že vyjadrením G.. P. W. bolo preukázané, že ceny na trhu za takéto analýzy sa rôznia. S poukazom na uvedené skonštatoval, že právny záver správcu dane a žalovaného o neprimeranosti ceny je svojvoľný a nemá oporu vo vykonanom dokazovaní. Mal za to, že len samotná skutočnosť, že si jeho dodávateľ dal analýzu vypracovať lacnejšie subdodávateľsky, nie je dôkazom o neprimeranosti ceny fakturovanej spoločnosťou OPR TRADE s.r.o.

24. S poukazom na uvedené skonštatoval, že neobstojí ani záver žalovaného, s ktorým sa v plnom rozsahu stotožnil aj správny súd a to, že účelom obchodnej transakcie bolo dosiahnutie daňovej výhody, pretože tento právny záver sa opiera práve o správcom dane tvrdenú, avšak ničím nepreukázanú a nepodloženú neprimeranosť ceny za dodanú službu.

25. Žalovaný vo vyjadrení ku kasačnej sťažnosti uviedol, že sa stotožňuje s právnym posúdením veci správnym súdom. Poukázal na to, že správca dane mal dostatočne preukázané, že deklarovaný dodávateľ OPR TRADE s.r.o. sa na dodaní analýzy žiadnym spôsobom nepodieľal, analýzu nevyhotovil, nedodal k nej žiadnej časti ani pridanú hodnotu, nakoľko na takúto činnosť nemal ani odborné vzdelanie ani vedomosti a v nezmenenom stave ju mal len prevziať od spoločnosti ORNOX Invest, s.r.o. a odovzdať sťažovateľovi a cenu dvojnásobne navýšiť. Navýšenie ceny nevedel zdôvodniť ani U. O., ako bývalý konateľ spoločnosti ORP TRADE, s.r.o. a ani samotný sťažovateľ. Rovnako nevedeli ani rozumne zdôvodniť zapojenie spoločnosti OPR TRADE s.r.o. do týchto zdaniteľných plnení. Skonštatoval, že zo všetkých zistených skutočností je preukázané, že jediným cieľom sťažovateľa v tomto prípade bolo dosiahnutie daňového zvýhodnenia, čo bolo odôvodnené a osvedčené spôsobom, ktorý netrpí žiadnymi logickými rozpormi. Preto navrhol napadnutý rozsudok potvrdiť (správne sa mal domáhať zamietnutia kasačnej sťažnosti - poznámka kasačného súdu).

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

26. 1. augusta 2021 začal Najvyšší správny súd Slovenskej republiky (ďalej aj ako „Najvyšší správny 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 Slovenskej republiky 2. júna 2020 a zaregistrovaná v jeho správnom kolégiu pod sp.zn. 6Sžfk/32/2020. 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.

27. Najvyšší správny súd konajúci ako súd kasačný, 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 v medziach podanej kasačnej sťažnosti (§ 453 ods. 1 a 2 SSP) rozhodujúc bez nariadenia pojednávania (§ 455 SSP), keď deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.
28. Predmetom konania pred kasačným súdom je preskúmanie rozsudku správneho súdu, ktorým zamietol žalobu žalobcu, domáhajúceho sa preskúmania zákonnosti napadnutého rozhodnutia žalovaného vo veci určenia rozdielu dane z pridanej hodnoty žalobcu (sťažovateľa) ako daňového subjektu za zdaňovacie obdobie december 2016. Po oboznámení sa s obsahom administratívneho, ako aj súdneho spisu sa kasačný súd zameral predovšetkým na posúdenie v podstate jedinej kasačnej námietky a to nesprávneho právneho posúdenia veci správnym súdom, ktorý sa stotožnil so závermi konajúcich daňových orgánov, že v posudzovanom prípade došlo k zneužitiu systému odpočítania dane z pridanej hodnoty t.j. k zneužitiu práva.

29. Zneužitie práva možno definovať ako situáciu, kedy niekto vykoná svoje subjektívne právo k neodôvodnenej ujme niekoho iného alebo spoločnosti (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky z 10. novembra 2005, č.j. 1Afs 107/2004). Takéto správanie, ktorým sa dosahuje nedovoleného výsledku, je len zdanlivo dovolené. V daňovej oblasti je všeobecná právna úprava zákazu zneužitia práva obsiahnutá v druhej vete § 3 ods. 6 daňového poriadku.

30. Z konštantnej judikatúry SD EÚ (najmä rozsudok SD EÚ zo 14. decembra 2000, C 10/99, Emsland Stärke a rozsudok SD EÚ z 21. februára 2006, C 255/02, Halifax) možno vyvodiť, že k splneniu definície zneužitia práva dochádza za kumulatívneho splnenia dvoch podmienok - nenaplnenie účelu právnej úpravy (objektívna podmienka) a získanie daňového zvýhodnenia ako hlavný účel určitého konania (subjektívna podmienka). Zásada zákazu zneužitia práva teda znamená zákaz vyslovene umelých konštrukcií zbavených hospodárskej reality a vytvorených iba s cieľom dosiahnuť daňovú výhodu (rozsudok SD EÚ z 22. mája 2008, C-162/07, Ampliscientifica a Amplifin).

31. Preukázanie zneužitia práva preto na jednej strane vyžaduje, aby predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach Smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu, viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami (objektívna podmienka), a na strane druhej musí z celku objektívnych prvkov takisto vyplývať, že hlavným cieľom predmetných plnení je získať daňovú výhodu (subjektívna podmienka).

32. Najvyšší správny súd súčasne pripomína, že dôsledkom preukázania zneužitia práva v oblasti dane z pridanej hodnoty nie je úplná strana práva na odpočítanie dane, ako je tomu pri preukázaní daňového podvodu, ale dôsledkom zneužitia práva je „preusporiadanie“ transakcií s obmedzením alebo vynechaním umelých (zneužívajúcich) prvkov.

33. V posudzovanom prípade správca dane po vykonaní dôkazov v rámci daňovej kontroly, ako aj dôkazov zistených v ďalšom konaní (po odvolacom konaní) uzavrel, že sťažovateľ (žalobca) nebol oprávnený si odpočítať daň uvedenú na spornej faktúre v celom rozsahu t.j. vo výške 20 000,- €, ale bol oprávnený odpočítať si ju v sume 9 000,- €, ktorá zodpovedala základu dane 45 000,- €, t.j. spolu

išlo o protihodnotu 54 000,- €. Práve túto sumu považoval správca dane za reálnu cenu, za ktorú bola analýza vypracovaná skutočným zhotoviteľom.

34. Dôvodom určenia inej hodnoty poskytnutej služby bol záver konajúcich daňových orgánov o neprimeranom navýšení obstarávacej ceny predmetnej analýzy. Správca dane pri tomto určení tohto rozdielu vychádzal z ceny, za ktorú bola analýza reálne spracovaná spoločnosťou ORNOX Invest, s.r.o., ktorá ju následne dodala spoločnosti ORP TRADE s.r.o. Cena poskytnutej služby bola 54 000,- € s DPH. Následne spoločnosť ORP TRADE s.r.o. zvýšila cenu za predmetnú analýzu na 120 000,- € spolu s DPH. Práve neprimerané zvýšenie ceny o 64 000,- € s DPH bol dôvod na prijatie záveru o vytvorení umelého zdaniteľného obchodu medzi sťažovateľom a OPR TRADE s.r.o., keď títo mali účelovo navodiť umelú situáciu, bez vytvorenia ktorej by sťažovateľ nezískal neoprávnenú daňovú výhodu v sume 11 000,- €. Teda jediným cieľom zdaniteľného obchodu bolo dosiahnutie zvýhodnenia vo forme vyššieho odpočítania dane. Týmto konaním malo podľa žalovaného dôjsť k zneužitiu práva.

35. Vo vzťahu k stanoveniu ceny spoločnosťou ORP TRADE s.r.o. bývalý konateľ tejto spoločnosti U. O. uviedol, že cena analýzy v sume 45 000,- € bez DPH bola stanovená spoločnosťou ORNOX Invest, s.r.o., pričom nevedel uviesť na základe čoho bola stanovená, ale bola prijateľná. Pokiaľ išlo o cenu pre sťažovateľa uviedol, že táto bola stanovená sťažovateľom maximálne vo výške 100 000,- € bez DPH. Tiež poukázal na to, že pridanou hodnotou pre spoločnosť ORP TRADE s.r.o. mal byť zisk a tento obchod splnil svoj účel.

36. Ako už bolo uvedené v bode 30 tohto rozsudku na prijatie záveru o zneužití práva vyžaduje judikatúra SD EÚ splnenie dvoch podmienok a to objektívnej a subjektívnej, ktoré musia byť splnené kumulatívne. Podstatou objektívnej podmienky je posúdenie, či konanie daňového subjektu a jeho následok sa prieči zmyslu a účelu daňového práva. Podstatou subjektívnej podmienky je vyhodnotenie, či na základe objektívnych okolností prípadu je dôvodné uzavrieť, že účelom konkrétneho konania daňového subjektu bolo získať daňové zvýhodnenie (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č.j. 10Afs 289/2021 z 26. apríla 2022 bod 27 a 31).

37. Súdny dvor EÚ v rozsudku C 255/02, Halifax v bode 80 uskutočnil posúdenie objektívneho kritéria zneužitia práva nasledovne : „Umožniť však platiteľom dane odpočítať celú DPH zaplatenú na vstupe, hoci v rámci svojich bežných obchodných transakcií žiadne plnenie v súlade s ustanoveniami režimu odpočítania šiestej smernice alebo vnútroštátnej právnej úpravy, ktorou bola prebratá, by im neumožnilo odpočítať uvedenú DPH alebo by im umožnilo z toho odpočítať iba časť, by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality a preto v rozpore s cieľom uvedeného režimu.“

38. V bode 81 sa Súdny dvor EÚ venoval subjektívnej podmienke zneužitia práva, pričom uviedol nasledovné: „Pokiaľ ide o druhý prvok, podľa ktorého predmetné plnenia musia mať za hlavný cieľ získanie daňovej výhody, je potrebné pripomenúť, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby preukázal obsah a skutočný význam predmetných plnení. Vnútroštátny súd pritom môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi zahrnutými podnikateľmi v pláne zníženia daňového zaťaženia.“

39. Pokiaľ ide o posúdenie splnenia objektívnej podmienky zneužitia práva (nenaplnenie účelu právnej úpravy) v posudzovanom prípade je preukázané, že sťažovateľ si v zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty, ktorú zaplatil na vstupe na základe spornej faktúry vo výške 20 000,- € (100 000,- € bez DPH) a to s poukazom na ustanovenie § 49 ods. 1, ods. 2 písm. a/ v spojení s § 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH. Konajúce daňové orgány neuznali sťažovateľovi časť uplatnenej DPH a to z dôvodu, že po vykonanom dokazovaní vyhodnotili bezdôvodné navýšenie kúpnej ceny za dodanú službu o 55 000,- € bez DPH. V tejto súvislosti poukázali na to, že predmetnú analýzu vypracovala spoločnosť ORNOX Invest, s.r.o., ktorá ju dodala deklarovanému dodávateľovi sťažovateľa, spoločnosti ORP TRADE s.r.o. za 45 000,- € bez DPH. Následne ju spoločnosť ORP TRADE s.r.o. bez toho, aby do nej akýmkoľvek spôsobom zasahovala a dopĺňala dodala sťažovateľovi za 100 000,- € bez DPH. Práve v tomto, z pohľadu správcu dane bezdôvodným, navýšením kúpnej ceny malo dôjsť k zneužitiu práva. Teda, podľa záveru konajúcich daňových

orgánov, si sťažovateľ mal v rozpore s účelom zákona o DPH uplatniť daň z pridanej hodnoty vo výške 11 000,- € (DPH zo sumy 55 000,- €), na ktorú by pri bežnej obchodnej transakcii nemal nárok a teda jej priznanie by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality (rozsudok Halifax bod 80). Na podporu tejto argumentácie správca dane vychádzal jednak zo samotnej ceny dodania služby spoločnosti ORP TRADE s.r.o. a jednak z vyjadrenia zástupcu NLC, podľa ktorého sa takéto analýzy vypracovávajú odborníkmi za cenu 15 000,- € až 20 000,- €.

40. Sťažovateľ proti záveru konajúcich daňových orgánov, ktorý odobril aj správny súd brojil v podstate tým, že samotná skutočnosť, že si jeho dodávateľ dal vypracovať predmetnú analýzu lacnejšie, nie je dôkazom o neprimeranosti fakturovanej ceny. Neprimeranosť ceny za dodanú službu nebola ničím preukázaná a podložená, čo následne vedie k záveru, že nebolo v posudzovanom prípade preukázané, že by si sťažovateľ neoprávnene uplatnil odpočítanie DPH v zostávajúcej výške 11 000,- € z takto navýšenej ceny. S uvedeným záverom sa dá súhlasiť, keď skutočne dohoda zmluvných strán o cene dodanej služby je ponechaná na ich voľnú úvahu. Na účely posúdenia, či v konkrétnom prípade došlo k zneužitiu práva vo vzťahu k DPH, však môže mať dohodnutá výška kúpnej ceny vplyv a to v nadväznosti (spojení) s konkrétnym daňovým zvýhodnením, ktoré by inak nenastalo. Uvedené však musia vo vzájomných súvislostiach ozrejmiť konajúce daňové orgány.

41. Najvyšší správny súd ďalej vyhodnocoval, či na základe objektívnych okolností prípadu je dôvodné uzavrieť, že účelom konania sťažovateľa bolo získať daňové zvýhodnenie (rozsudok Najvyššieho správneho súdu Českej republiky č.j. 10Afs 289/2021 z 26. apríla 2022 bod 27 a 31).

42. Konajúce daňové orgány zneužitie práva vzhliadli v tom, že sťažovateľ získal daňové zvýhodnenie, daňovú výhodu na DPH vo výške 11 000,- € a to na základe nedôvodného navýšenia kúpnej ceny za dodanú analýzu. Najvyššiemu správnemu súdu však nateraz nie je zrejmé ako navýšenie kúpnej ceny a s ním bezprostredne súvisiace aj zvýšenie DPH na vstupe samé o sebe malo daňovo zvýhodniť sťažovateľa, respektíve akú neoprávnenú daňovú výhodu tým sťažovateľ mal získať. Sťažovateľ si daňovým priznaním totiž uplatnil daň zaplatenú na vstupe vo výške 20 000 eur. Teda koľko zaplatil na DPH podľa spornej faktúry, toľko žiadal aj vrátiť späť.

43. Najvyšší správny súd pripomína, že z judikatúry Súdneho dvora EÚ je zrejmý dôraz na zásadu neutrality dane a 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. rozsudok SD EÚ vo veci C-285/11 Bonik). Pokiaľ si sťažovateľ uplatní daň na vstupe, ktorú svojmu dodávateľovi aj zaplatil, tak práve odpočítaním tejto dane na vstupe je zabezpečená neutralita jeho daňového zaťaženia.

44. Preto pokiaľ došlo ku konkrétnemu zníženiu daňového zaťaženia sťažovateľa, respektíve nejaká konkrétna daňová výhoda vyplynula práve z posudzovaných plnení (realizovaných medzi spoločnosťami ORNOX Invest, s.r.o. - ORP TRADE, s.r.o. - sťažovateľom), je potrebnú ju podrobne analyzovať práve so zameraním na kritéria svedčiace zneužitiu práva. Inak povedané je potrebné nájsť, popísať a preukázať umelú konštrukciu deklarovaných plnení, ktorá viedla v posudzovanom prípade k získaniu konkrétnej daňovej výhody.

45. Najvyšší správny súd v súvislosti so zneužitím práva vo vzťahu k DPH zastáva názor, že neprimeranosť ceny za dodané tovary alebo služby sama osebe nepreukazuje, že k zneužitiu práva došlo. Neprimeranosť ceny môže byť jedným, avšak nie jediným indikátorom, ktorý môže napovedať, že predmetné plnenia sú namodelované tak, aby v konečnom dôsledku priniesli konkrétne daňové zvýhodnenia pre daňový subjekt, napríklad v podobe zníženia daňového zaťaženia, čo je pochopiteľne primárnym cieľom zneužitia práva. Inak by sa daňové subjekty o zneužitie práva ani nepokúšali.

V. Záver

46. Vychádzajúc z vyššie uvedených skutočností, Najvyšší správny súd uzavrel, že správny súd vec nesprávne právne posúdil. Preto postupom podľa § 462 ods. 2 Správneho súdneho poriadku zmenil rozsudok správneho súdu a zrušil napadnuté rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátiť na ďalšie konanie.

47. V ďalšom konaní bude úlohou žalovaného postupovať podľa bodu 40 až 45 tohto rozsudku, teda náležite ozrejmiť skutočnosti svedčiace o tom, že v danom prípade došlo zo strany sťažovateľa k zneužitiu práva na DPH. Konkrétne je potrebné odôvodniť s poukazom na okolnosti daného prípadu, v čom spočíva daňová výhoda, ktorú mal sťažovateľ získať práve uskutočneným obchodom vychádzajúc pritom z úvah kasačného súdu uvedených v bode 42 rozsudku. Teda čo sťažovateľ v oblasti DPH získal a čo by mu bez realizácie daného plnenia neprináležalo. Toto je základný princíp zneužitia práva v oblasti DPH. Právnym názorom kasačného súdu je orgán verejnej správy viazaný (§ 469 SSP).

48. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému sťažovateľovi priznal nárok na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred krajským súdom. O výške náhrady trov konania rozhodne správny súd po právoplatnosti rozhodnutia, ktorým sa konanie končí, samostatným uznesením, ktoré vydá súdny úradník (§ 175 ods. 2 SSP).

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

P o u č e n i e :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.