

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 3Sfk/94/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 3021200316
Dátum vydania rozhodnutia: 30. 05. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Katarína Benczová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:3021200316.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a členov senátu JUDr. Zuzany Šabovej PhD. a JUDr. Michala Dzurdzika, PhD., v právnej veci žalobcu: EUROPUR s.r.o., so sídlom Novonosická 503/5, 020 01 Púchov, IČO: 36 305 383, právne zastúpený advokátom: Mgr. Andrej Gunár, so sídlom Panenská 13, 811 03 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 101305866/2021 zo dňa 22. júla 2021, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/81/2021-114 zo dňa z 26. apríla 2022, takto

rozhodol:

- I. Návrh žalobcu na prerušenie konania sa zamieťa.
- II. Rozsudok Krajského súdu v Trenčíne č. k. 11S/81/2021-114 zo dňa 26. apríla 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 101305866/2021 zo dňa 22. júla 2021 v spojení s rozhodnutím Daňového úradu Trenčín č. 107004/2021 zo dňa 11. marca 2021 sa zrušuje a vec sa vracia Daňovému úradu Trenčín na ďalšie konanie.
- III. Žalobcovi sa priznáva právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Žalovaný rozhodnutím č. 101305866/2021 zo dňa 22. júla 2021 (ďalej „napadnuté rozhodnutie“) potvrdil rozhodnutie Daňového úradu Trenčín (ďalej „správca dane“) 107004/2021 zo dňa 11. marca 2021 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“), ktorým bol podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov správca dane vyrubil rozdiel dane v sume 6.368,- eur na dani z pridanej hodnoty (ďalej „DPH“) za zdaňovacie obdobie jún 2016. Dôvodom bolo porušenie § 49 ods. 1 a ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (ďalej „zákon o DPH“) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH tým, že si žalobca uplatnil právo na odpočítanie DPH z faktúr vystavených spoločnosťami

- FZM, s.r.o. (2.368,- eur) za kooperačné práce na linke, zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov z dôvodu, že dokazovanie správca dane nepreukázalo, že došlo k uskutočneniu zdaniateľných obchodov dodávateľom FZM, s.r.o. tak, ako je uvedené na sporných faktúrach;
- EVERY Plus, s.r.o. (4.000,- eur) na základe reklamného plnenia zo zmluvy o reklamnej spolupráci, z dôvodu spochybnenia právnej povahy deklarovaného plnenia, keď správca dane poskytnutú službu prenájmu reklamnej plochy posúdil ako sponzorstvo a nie ako reklamu.

II. Priebeh konania pred správnym súdom a jeho rozhodnutie

2. Proti rozhodnutiu žalovaného podal žalobca správnu žalobu na Krajský súd v Trenčíne (ďalej „správny súd“) a žiadal, aby správny súd zrušil tak rozhodnutie žalovaného ako aj prvostupňové rozhodnutie správcu dane a vec vrátil na ďalšie konanie.

3. Vo vzťahu k dodávke od spoločnosti FZM, s.r.o. namietal, že:

- nie je zrejmé, na základe akého dôkazu vznikla domnienka, že poskytnutie služieb je súčasťou podvodnej schémy;
- daňové orgány nepreukázali, že by mohol mať žalobca v roku 2016 vedomosť o neskoršom väzobnom stíhaní p. Petra Petrova;
- bývalý konateľ spoločnosti FZM, s. r. o., p. Ivan Bysterský poskytol vysvetlenia k službám z roku 2016, avšak už nedisponoval so žiadnymi účtovnými dokladmi, nakoľko ich odovzdal novému konateľovi pánovi Istvánné Nagy; ktorého sa správca dane pokúsil vypočuť v Maďarsku, avšak neúspešne;
- skutočnosť, že dodávateľská spoločnosť zanikla, a nekontaktnosť dodávateľa, nemôže byť na ujmu žalobcu;
- žalobca poskytoval správcovi dane súčinnosť a predložil všetky relevantné dôkazy (doklady o úhrade celej sumy).

4. Vo vzťahu k spoločnosti EVERY Plus, s.r.o. namietal právny záver žalovaného, že služby nemajú povahu reklamných služieb ale sponzoringu, a preto mu nemôže byť uznané právo na odpočítanie dane. Podľa žalobcu aj sponzoring je formou reklamy a služba, ktorá mu bola poskytnutá v predmetnej veci, je nepochybne reklamnou službou. Žalobca využil na reklamné služby obchodnú spoločnosť EVERY PLUS, s.r.o. a za zaplatenú odplatu získal preukázateľne viacero foriem reklamy podľa dohody, okrem iného aj umiestnenie loga v športovej hale, reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise a na banneri na internete a iné.

5. Správny súd rozsudkom č. k. 11S/81/2021-114 zo dňa z 26. apríla 2022 (ďalej „napadnutý rozsudok“) zamietol správnu žalobu. O trovách konania rozhodol tak, že žalovanému náhradu trov konania nepriznal.

6. Vo vzťahu k dodávke od spoločnosti FZM, s.r.o. konštatoval, že:

- zistenie, že dodávateľ nie je ekonomicky činný, že je nedôveryhodný, rizikový, problémový a nekontaktný, že nemá personálne a materiálne možnosti na realizáciu dodávky alebo služby, že zdaniiteľné plnenie nie je odzrkadlené v jeho daňových výstupoch a účtoch, jednoznačne spochybňujú vierohodnosť o reálnosti dodávok tovaru alebo služieb, keď správca dane spochybni dôveryhodnosť údajov v daňovom priznaní, musí daňový subjekt (žalobca) preukázať, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje;
- hoci dodávateľ FZM s.r.o. tvrdil existenciu zmluvy a ďalších listín, konateľ žalobcu tvrdil, že buď neexistujú, alebo boli skartované, spoločnosť FZM, s.r.o. (ani jej bývalý konateľ) správcovi dane nepredložili žiadne účtovné doklady, pričom bývalý konateľ p. Ivan Bysterský uviedol, že ich odovzdal novému konateľovi, spoločnosť FZM, s.r.o. zanikla bez právneho nástupcu, pričom konateľ jej údajného dodávateľa tvrdil, že s uvedenou spoločnosťou nemal žiadny obchodný vzťah. Samotný dodávateľ nemal žiadne materiálne a personálne podmienky na splnenie dodávky služieb, pričom nevedel jasne uviesť ani dodávateľské spoločnosti a spomenul si len na meno zástupcu týchto spoločnosti, ktorý však spoluprácu poprel;
- z výpovedí p. Bysterského a p. Reháka nevyplýva, že zo strany žalobcu ako objednávateľa boli vykonané také úkony, ktoré možno požadovať od obozretného podnikateľa;
- je nepravdepodobné a neštandardné, aby p. Ivan Bysterský (konateľ FZM, s.r.o.) nemal vedomosť o subjektoch, s ktorými spolupracuje, nevedel uviesť podstatné okolnosti obchodu, resp. aby žalobca skartoval doklady (prílohy k faktúram) v tak krátkej dobe od dodania;
- zásadný je rozpor aj v otázke existencie písomnej zmluvy medzi dodávateľom FZM, s.r.o. a žalobcom, od konateľa spoločnosti sa dá logicky očakávať, že bude vedieť jasne uviesť a zdokladovať svoje obchody, a to nielen v rozsahu komu službu predáva, ale i od koho mu bola poskytnutá. Konateľ dodávateľa a aj žalobcu však o sporných obchodoch podstatné skutočnosti nevedeli;
- že žalobca, na ktorom leží dôkazné bremeno, spoľahlivo nepreukázal, že k realizácii plnenia skutočne došlo tak, ako deklaruje, preto mu nemohol byť nárok na odpočet dane za zdaňovacie obdobie jún 2016 od dodávateľa FZM, s.r.o. uznaný ako oprávnený.

7. Vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. správny súd uviedol, že:

- v prejednávanej veci mala reklama poskytnutá žalobcovi predstavovať uvedenie loga žalobcu „EUROPUR s.r.o., resp. EUROPUR, s.r.o. - povrchová úprava hliníka“ na športových podujatiach HC Sporta Hlohovec;
- z právneho hľadiska žalobca podľa správneho súdu nespĺnil základnú podmienku uvedenú v § 2 ods. 1 písm. b) zákona o DPH pre uplatnenie si nároku na odpočet DPH, čo je v súlade s rozhodnutím NS SR

vo veci sp. zn. 6Sžo/8/2013, podporujúcim závery správcu dane a žalovaného o potrebe vyhodnotenia odlišnosti reklamy a sponzoringu. Nakoľko sporné plnenie nemá povahu reklamy, nemôže byť v súvislosti s ním uplatnený nárok na odpočítanie DPH.

· námietku vo vzťahu k predchádzajúcemu zrušujúcemu rozhodnutiu žalovaného nepovažoval za dôvodnú, nakoľko išlo o iné dôvody zrušenia rozhodnutia. Žalovaný ruší rozhodnutie z dôvodu, že správca dane založil svoje rozhodnutie aj na podvodnom konaní (vedomosti žalobcu o ňom), čo predstavuje zásadne inú skutkovú situáciu a právnu argumentáciu zo strany správcu dane, aká je uvedená v tomto rozhodnutí.

III. Kasačná sťažnosť a priebeh konania na kasačnom súde

8. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku správneho súdu kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP).

9. Poukázal na pôvodne zrušené rozhodnutia žalovaného a prvostupňového orgánu, ktoré sa venovali otázke, či bol sťažovateľ súčasťou podvodného reťazca. Ani po následne formalisticky vykonanom opakovanom dokazovaní nebol odstránený stav dôkaznej núdze a nie je zrejmé, v čom konkrétne videl súd absenciu materiálneho základu zdaniteľných plnení podľa faktúr.

10. Pokiaľ ide o dodávku od spoločnosti FZM, s.r.o. namietal, že svedok p. Bysterský potvrdil dodanie plnenia, vystavenie faktúr, žalobcu poznal ako bývalého obchodného partnera. Druhý svedok p. Petrov je v súčasnosti väzobne stíhaný, avšak toto treba odlíšiť vo vzťahu k žalobcovi v čase júna 2016. Nie je zrejmé, na základe akého dôkazu vznikla domnienka, že poskytnutie služieb je súčasťou podvodnej schémy a rovnako nebola preukázaná ani absencia plnenia. P. Bysterský ochotne poskytol vysvetlenia k službám v roku 2016, avšak už nedisponoval účtovnými dokladmi, pretože ich odovzdal novému konateľovi p. Istvánne Nagy. Skutočnosť, že následne v roku 2021 bola spoločnosť FZM, s.r.o. ex offo vymazaná z obchodného registra, rovnako ako nekontaktnosť dodávateľa, nemôže byť na ťarchu sťažovateľa. Namietal aj záver súdu, ktorý spochybnil, že by kooperačné práce nemali súvisieť s výkonom podnikateľskej činnosti sťažovateľa. Trval na tom, že bolo preukázané, že k dodaniu plnenia došlo.

11. Vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. trval na tom, že správny súd nesprávne právne kvalifikoval dodané služby ako sponzorský príspevok. Namietal konkrétne závery súdu o absencii protiplnenia za dodanú službu, namietal vyhodnotenie otázok súvisiacich s podporou športového klubu a nekontaktnosťou dodávateľa, objasňoval pojmy „reklamná činnosť“ a „sponzoring - reklamný komunikát“ a namietal vyhodnotenie záverov súdu súvisiace so zákonom č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitou judikatúrou. Navrhol zrušiť rozsudok správneho súdu a vec mu vrátiť na ďalšie konanie, alternatívne ho zmeniť tak, že kasačný súd zruší napadnuté rozhodnutie žalovaného vrátane prvostupňového rozhodnutia správcu dane a vec vráti správcovi dane na ďalšie konanie.

12. K absencii protiplnenia za dodanú službu sťažovateľ uviedol, že nesúhlasí so záverom správneho súdu, že za uhradenú cenu nedostal žiadnu protihodnotu. Poukázal na skutočnosť, že dodávateľ okrem umiestnenia loga v športovej hale musel zabezpečiť prijímateľov tejto reklamy konaním podujatí v tomto priestore, umiestňoval plagáty, reklamu v novinách, banery na internete, rozdával letáky na podujatiach, čo sťažovateľ považuje za existenciu protihodnoty a dôkaz o nákladoch dodávateľa na zabezpečenie reklamy. Umiestnenie loga v športovej hale sťažovateľ pripodobnil k reklame prostredníctvom billboardov, kde je taktiež často umiestňované len logo konkrétneho subjektu. Sťažovaná komunikácia s dodávateľom a obmedzená možnosť získať doklady z jeho účtovnej evidencie preukazujúcich náklady na reklamu podľa sťažovateľa nepreukazujú, že dodávateľ nijaké náklady nevynaložil. Rozdiel medzi nákladmi dodávateľa na poskytnutie reklamných služieb (v konaní neskúmané a nepreukázané) a ceny, ktoré za ne zaplatil sťažovateľ nemôže byť dôvodom pre zmenu kvalifikácie reklamy na sponzorský príspevok, je to len známka snahy o maximalizáciu zisku dodávateľa, čo je cieľom podnikania.

13. K podpore športového klubu a nekontaktnosti dodávateľa sťažovateľ uviedol, že motivácia podporovať športový klub nie je dôkazom o zisku finančných prostriedkov bez relevantného protiplnenia a ani o tom, že by bol v prejednávanej príhode poskytnutý sponzorský príspevok. Pre odpočet DPH je taktiež irelevantné, či dodávateľ mal aj iných reklamných partnerov a aký cenník mali títo iní reklamní partneri.

14. K vymedzeniu reklamnej činnosti a sponzoringu - reklamný komunikát sťažovateľ uviedol, že platné právo neobsahuje obmedzenia, ktoré by určovali, aký typ reklamy si môže daňový subjekt objednať. Reklama prostredníctvom loga umiestneného v športovej hale je vhodne cieleňá a má pre sťažovateľa ekonomický význam, nakoľko sa v týchto priestoroch stretáva so svojimi obchodnými partnermi. Okrem umiestnenia loga získal u dodávateľa tiež reklamu na plagátoch, umiestnenie loga v časopise, na bannery na internete. K právnomu záveru, že nejde o reklamu, nakoľko reklama sa zvyčajne spája s konkrétnym výrobkom sťažovateľ uviedol, že v jeho prípade to nie je možné, nakoľko on vyrába z hliníku

akýkoľvek produkt, a preto veta v reklame „povrchová úprava hliníka“ je dostatočná. K právnomu záveru, že reklama prostredníctvom loga je dostatočná len pre „veľké“ spoločnosti je nesprávny, lebo správny súd neidentifikoval nijaké kritérium rozlišovania „veľkých“ spoločností. Navyše, sťažovateľ poukázal na skutočnosť, že tiež mal byť zaradený k „veľkým“ spoločnostiam vzhľadom na jeho tržby, počet zamestnancov a dĺžku pôsobenia na trhu.

15. K aplikácii zákona č. 147/2001 Z. z. o reklame a použitej judikatúre sťažovateľ uviedol, že tieto sa týkajú činnosti Rady pre vysielanie a retransmisiu (dnes Rada pre mediálne služby), ktorá sa snažila vysielateľom preukazovať, že sponzorské odkazy vysielané v programovej službe, pokiaľ obsahovali akúkoľvek propagačnú činnosť nad rámec statického označenia loga a obsahujúce akékoľvek iné propagačné prvky sú v skutočnosti reklamou. Takéto pravidlo mal uplatniť aj správny súd, pokiaľ na predmetný zákon a judikatúru poukazoval.

16. Ku kasačnej sťažnosti sa vyjadril žalovaný tak, že v plnom rozsahu zotrváva na skutočnostiach a názoroch prezentovaných v rozhodnutiach napadnutých správnu žalobou a k postupu správneho súdu sa nie je oprávnený vyjadrovať. Kasačnú sťažnosť navrhol zamietnuť ako nedôvodnú.

17. Sťažovateľ podaním zo dňa 27. júna 2022 podal sťažovateľ návrh na začatie konania o predbežnej otázke (prejudiciálne konanie) a návrh na prerušenie konania podľa § 100 ods. 1 písm. c) SSP, pričom vyšpecifikoval otázku, ktorá má byť SD EÚ predložená. Konkrétne sťažovateľ navrhol, aby otázka predložená SD EÚ znela nasledovne: Či dodanie služby, ktorou je zverejnenie loga a krátkeho reklamného textu na mediálnych nosičoch (ako aj mantineloch v športovej hale) je poskytovanie služby obsahujúcej protihodnotu za zaplatenú cenu služby, pričom táto cena služby:

a) tvorí základ dane pre zdaniteľné plnenie pri DPH u dodávateľa služby, ak táto DPH bola dodávateľom riadne odvedená a cena služby v plnom rozsahu uhradená a

b) rovnako si túto cenu služby môže prijímateľ tejto služby (žalobca) odpočítavať od DPH, ktorá má zaplatiť za zdaniteľné transakcie, napr. dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb na vnútroštátnej úrovni?

18. Sťažovateľ sa následne vyjadril ďalším podaním zo dňa 16. júla 2022, v ktorom poukázal na rozsudok Najvyššieho správneho súdu sp. zn. 6Sžfk/42/2020 z 24. novembra 2021 a apelujúc na princíp právnej istoty zdôraznil, že v predmetnom rozsudku súd konštatoval, že odpočet dane z pridanej hodnoty možno odmietnuť, len ak sa objektívne preukáže vedomosť odberateľa, že predmetným nákupom sa zúčastňuje transakcie poznačenej daňovým podvodom. Poukázal na rozhodovaciu činnosť Súdneho dvora Európskej únie a k svojmu vyjadreniu pripojil aj prílohy, ktorými boli rozsudky Súdneho dvora Európskej únie vo veci Stehcemp C-277/14 z 22. októbra 2015, v spojených veciach Optigen C-354/03, C-355/03, C-484/03 z 12. januára 2006, v spojených veciach Mahagében Kft a Dávid C-80/11 a C-142/11 z 21. júna 2012, vo veci Commissioners of Customs & Excise C-384/04 z 11. mája 2006 a vo veci Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG C-271/06 z 21. februára 2008, Maks Pen EOOD C-18/13 z 13. februára 2014, Bonik EOOD C-285/11 zo 6. decembra 2012.

IV. Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

19. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (§ 438 ods. 2 SSP), po zistení, že kasačná sťažnosť žalovaného - sťažovateľa bola podaná včas (§ 443 ods. 2 písm. a/ SSP) oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP) a je prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok správneho súdu spolu s konaním, ktoré predchádzalo jeho vydaniu a dospel k názoru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

20. Vo vzťahu k dodaniu služieb od spoločnosti EVERY PLUS, s.r.o. bolo kľúčovým posúdenie, či je rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby relevantné pre odpočet DPH. Na túto otázku už dal kasačný súd opakovane odpoveď, keď napr. v relevantnej časti rozhodnutia sp. zn. 2Sfk/48/2022 zo dňa 26. októbra 2023 v bodoch 32 až 46 uviedol:

„32. Kasačný súd na úvod poukazuje na skutočnosť, že vo svojej rozhodovacej činnosti už niekoľkokrát uviedol, že rozlišovanie medzi pomenovaním plnenia ako sponzoring alebo ako reklamné služby nie je pre odpočet DPH relevantné. Napríklad v rozsudku sp. zn. 8Sžfk/18/2021 z 27. júla 2023 v bode 39. uviedol, že: pre záver o zákonnosti odpočítania dane z prijatej služby dodávateľa nie je rozhodujúce, či išlo o reklamu alebo sponzoring, pretože aj sponzorský odkaz je formou reklamy, hoci protihodnota zaň plní aj iné funkcie. Ďalej v rozsudku sp. zn. 5Sfk/20/2021 z 27. júna 2023 v bode 24. konštatoval, že: zákon č. 222/2004 Z. z. na účely odpočítania dane z prijatých služieb nerobí rozdiel medzi reklamou a sponzoringom v tom zmysle, že by boli služby spojené zo zabezpečením sponzorského odkazu zákonom explicitne vylúčené zo všeobecného režimu DPH. Obdobne v rozsudku sp. zn. 4Sfk/55/2021 z 22. marca 2023 v bode 41.: na účely právneho posúdenia, či si daňový subjekt môže odpočítavať DPH z prijatej reklamnej služby nie je rozhodujúce, či túto službu správca dane zadefinuje ako sponzoring alebo reklamu.“

21. Podľa § 464 ods. 2 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola aspoň v piatich prípadoch predmetom konania pred kasačným súdom na základe skoršej kasačnej sťažnosti podanej tým istým sťažovateľom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na svoje skoršie rozhodnutia, a ak sa v celom rozsahu stotožňuje s ich odôvodnením, ďalšie dôvody už nemusí uvádzať. V súlade s týmto ustanovením kasačný súd poukazuje na rozhodnutia, týkajúce sa sťažovateľa, v ktorých išlo o iné zdaňovacie obdobia a iného dodávateľa, avšak o rovnakú právnu otázku: rozsudok sp. zn. 3Sfk/50/2022 z 28.02.2024; 2Sfk/48/2022 z 26.02.2023, 5Sfk/52/2022 zo 14.12.2023, 5Sfk/48/2022 zo 14.12.2022 a 2Sfk/41/2022 z 31.01.2024. Vzhľadom na to, že pre vyriešenie veci nebolo potrebné obrátiť sa na Súdny dvor Európskej únie so žiadosťou o výklad európskeho práva, kasačný súd návrh sťažovateľa na prerušenie konania zamietol.

22. Pokiaľ ide o dodávku od spoločnosti FZM, s.r.o., kasačný súd zistil, že aj právne otázky s ňou spojené už boli predmetom riešenia. Podľa § 464 ods. 1 SSP ak kasačný súd rozhoduje o kasačnej sťažnosti v obdobnej veci, ktorá už bola predmetom konania pred kasačným súdom, môže v odôvodnení svojho rozhodnutia poukázať už len na obdobné rozhodnutie, ktorého prevzatú časť v odôvodnení uvedie. V súlade s týmto ustanovením kasačný súd poukazuje na vybranú časť odôvodnenia rozsudku sp. zn. 3Sfk/77/2022 z 30.01.2024:

„65. V súvislosti s podanou kasačnou sťažnosťou kasačný súd dáva v prvom rade do pozornosti, že správcom dane a žalovaným deklarovaným dôvodom pre nepriznanie práva na odpočítanie dane zo sporných obchodov sťažovateľky so spoločnosťou FZM, s.r.o. bolo neunesenie dôkazného bremena sťažovateľkou vo vzťahu k preukázaniu identity dodávateľa uskutočnených služieb.

66. Kasačný súd konštatuje, že pokiaľ správca dane a žalovaný argumentovali, že sťažovateľka nepreukázala, že jej služby boli dodané deklarovaným dodávateľom (resp. dodanie od deklarovaného dodávateľa bolo spochybnené), spochybnili práve splnenie materiálnej/hmotnoprávnej podmienky práva na odpočítanie dane - dodanie tovaru osobou so statusom zdaniteľnej osoby podľa čl. 168 písm. a) v spojení s čl. 287 Smernice, teda so statusom platiteľa dane podľa zákona o DPH (z materiálneho hľadiska). Úlohou správneho ako aj kasačného súdu bolo posúdiť, či takýto záver príslušných orgánov bol dôvodný a podložený relevantnými výsledkami vykonaného dokazovania.

67. V predmetnej veci kasačný súd v zhode so správcom dane, žalovaným a správnym súdom konštatuje, že orgány finančnej správy na podklade vykonaného dokazovania vzniesli legitímne pochybnosti o uskutočnení sporných obchodov. Spochybnili najmä postavenie skutočného dodávateľa tovaru ako platiteľa dane.

68. Sťažovateľka v zásade v daňovom konaní predložila len faktúru za dodanie služieb (zabezpečenie prepravných služieb na rozvoz a distribúciu výrobkov klientom za august 2016 a kooperačné práce pre linku ELOX a pre linku chemického niklu) od spoločnosti FZM, s.r.o. Správca dane vykonal šetrenie v snahe overiť pravdivosť deklarovaných tvrdení sťažovateľky.

69. V tomto smere správca dane umožnil vyjadriť sa konateľovi sťažovateľky, Ing. Štefanovi Rehákoví, ktorý nevedel uviesť žiadne informácie k nadviazaniu obchodnej spolupráce so spoločnosťou FZM, s.r.o., nevedel sa vyjadriť ani k službám, ktoré táto spoločnosť mala sťažovateľke dodávať (v čom mali spočívať kooperačné práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách a pod.). Kasačný súd vníma argumentáciu sťažovateľky, že táto je väčšou spoločnosťou a jej konatelia nemusia mať presné informácie o všetkých uskutočnených obchodoch. Na druhej strane však dáva do pozornosti, že konateľ sťažovateľky neoznačil žiadneho iného zamestnanca či povereného zástupcu sťažovateľky, ktorý ju mal pri obchodoch so spoločnosťou FZM, s.r.o. zastupovať a mal by mať o tomto obchode informácie. Naopak, aj z výpovede pána Bysterského (konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia sporných obchodov) vyplýva, že obchody mali byť dojednávané Ing. Rehákom za sťažovateľku a pánom Bysterským za FZM, s.r.o. Za tohto stavu nemožno považovať absenciu akýchkoľvek informácií o uskutočnených obchodoch na strane konateľa sťažovateľky za pochopiteľnú. Absenciu akýchkoľvek (ani základných a podstatných) informácií o uskutočnených obchodoch nemožno ospravedlniť ani 3-4 ročným časovým odstupom daňovej kontroly od uskutočnenia zdaniteľných obchodov.

70. V rámci vykonaného dokazovania správca dane opakovane vypočul aj pána Bysterského, konateľa spoločnosti FZM, s.r.o. v čase uskutočnenia zdaniteľných obchodov. Ten síce formálne potvrdil uskutočnenie zdaniteľných obchodov a vystavenie faktúr, ako akcentuje sťažovateľka, avšak aj podľa názoru kasačného súdu bola výpoveď pána Bysterského v tomto smere nehodnovateľná. Rovnako ako konateľ sťažovateľky ani pán Bysterský nemal informácie o uskutočnených obchodoch, nevedel sa vyjadriť k povahe služieb, ktoré mala spoločnosť FZM, s.r.o. dodávať sťažovateľke (napr. v čom mali spočívať kooperačné práce, kto ich mal vykonávať, mená šoférov vykonávajúcich prepravu, čo malo byť predmetom prepravy, komu mali byť tovary prepravované, na akých vozidlách). Hoci spoločnosť

FZM, s.r.o. nemala dostatok zamestnancov a materiálnych predpokladov pre uskutočnenie zdaniteľných plnení, pán Bysterský nemal presné informácie ani o svojich subdodávateľských spoločnostiach, v tomto smere označoval len ich konateľa, s ktorým mal obchody dojednávať - pána Petra Petrova. Pán Bysterský si navyše s konateľom sťažovateľky vzájomne odporovali aj v tom, či bola podkladom pre spoluprácu písomná zmluva (pán Bysterský tvrdil, že bola vyhotovená, Ing. Rehák o tom pochyboval a tvrdil, že listinné podklady sú skartované). Takáto zmluva či iná dokumentácia preukazujúca obchod pritom nebola nikým predložená.

71. Správca dane a žalovaný v snahe overiť uskutočnenie zdaniteľných obchodov a splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane (napriek pasivite samotnej sťažovateľky) rozšírili svoje zisťovanie aj na deklarovaných subdodávateľov sťažovateľky - spoločnosti MACANO, s.r.o., MACANO MEDIA, s.r.o. a MACANO MEDIA PLUS, s.r.o. Konateľ predmetných spoločností v čase uskutočnenia sporných obchodov, pán Peter Petrov, na ktorého sa odvolával aj konateľ spoločnosti FZM, s.r.o., uviedol, že sťažovateľku nepozná (neobchodoval s ňou) a poprel tiež obchodnú spoluprácu so spoločnosťou FZM, s.r.o.

72. K osobe pána Petrova kasačný súd dodáva, že tak správca dane, žalovaný ako ani správny súd nespochybňovali hodnovernosť tohto svedka na základe zistení, ktoré vyplynuli neskôr v súvislosti s jeho inými činmi (ako nesprávne namieťa sťažovateľka). Neporušili ani jeho prezumpciu neviny a ani nekládli sťažovateľke za vinu, že s ním obchodovala. Akceptovali však jeho tvrdenie, že so spoločnosťou FZM, s.r.o. neobchodoval. Kasačný súd dodáva, že nevidí dôvod na to, aby toto vyjadrenie spochybňoval, keď popri tomto vyjadrení pán Petrov potvrdil spoluprácu s inými dodávateľmi sťažovateľky v iných zdaňovacích obdobiach (napr. so spoločnosťou RALLY Kraft, s.r.o., ktorej konateľom bol pán Bysterský). Inými slovami nie je zrejmé, prečo by pán Petrov účelovo popieral spoluprácu s jedným dodávateľom sťažovateľky v inom zdaňovacom období a zároveň potvrdzoval spoluprácu s druhým dodávateľom sťažovateľky, keď konateľom oboch bol aj tak pán Bysterský. Dodania od spoločnosti RALLY Kraft, s.r.o. pritom boli tiež správcom dane spochybnené a sú predmetom sporu v iných kasačných konaniach. Navyše sťažovateľka a ani pán Bysterský nepredložili žiadne dôkazy o uskutočnení subdodávok sporných služieb predmetnou subdodávateľskou spoločnosťou.

73. Je potrebné zdôrazniť, že nekontaktnosť a nedostupnosť účtovníctva subdodávateľa nie je kladená sťažovateľke na ťarchu. Jej výsledkom však je, že sa ani z iných zdrojov (z ďalších článkov obchodného reťazca) nepodarilo zistiť také skutočnosti, ktoré by, aj napriek dôkaznej núdzi a pasivite sťažovateľky, boli spôsobilé obnoviť hodnovernosť listinných podkladov (faktúr) predložených sťažovateľkou. Obdobne tomu je v prípade nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva deklarovaného dodávateľa - spoločnosti FZM, s.r.o.

74. Kasačný súd nespochybňuje skutočnosť, že nekontaktnosť dodávateľa či subdodávateľa nemôže byť sama o sebe dôvodnou pochybnosťou o splnení podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Avšak z povahy veci táto skutočnosť sťažuje dôkaznú situáciu na strane daňového subjektu (sťažovateľky), pokiaľ si sám nezaobstaral dostatok dôkazov o uskutočnení zdaniteľného obchodu a jeho obchodní partneri (v dôsledku svojej nekontaktnosti a nedostupnosti účtovníctva) tento nedostatok nedokážu sanovať.

75. S ohľadom na vyššie uvedené sa kasačný súd v plnom rozsahu stotožňuje s názorom správcu dane, žalovaného a správneho súdu v tom, že vyššie uvedené skutočnosti a zistenia predstavujú dôvodnú pochybnosť o splnení materiálnych podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane - a to podmienky postavenia skutočného dodávateľa služieb ako zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane. Pomenované a zistené relevantné pochybnosti sa pritom týkajú najmä priameho vzťahu medzi sťažovateľkou a dodávateľom sťažovateľky (spoločnosťou FZM, s.r.o.). Sťažovateľka teda nebola neprímerane zaťažená dôkazným bremenom vo vzťahu k preukazovaniu skutočností, ktoré nie sú z hľadiska splnenia podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane relevantné. Vznesené pochybnosti pritom nasvedčujú tomu, že služby nedodala spoločnosť FZM, s.r.o. a z administratívneho spisu nevyplýva, kto bol skutočný dodávateľ deklarovaných služieb. Iného dodávateľa neoznačila ani sťažovateľka a zo zistení správcu dane ani nevyplýva, že by prípadný iný skutočný dodávateľ deklarovaných služieb nevyhnutne musel mať postavenie zdaniteľnej osoby, resp. platiteľa dane.

76. Napriek vyššie uvedeným zisteniam, sťažovateľka nepredložila žiadne ďalšie dôkazy (okrem faktúr), ktoré by dokazovali ňou deklarovanú verziu uskutočnenia zdaniteľných obchodov (napr. doklady o uskutočnení prepravných služieb, či bližšiu konkretizáciu deklarovaných služieb) Kasačný súd preto zastáva názor, že je dôvodný záver príslušných orgánov, že sťažovateľka neunesla svoje dôkazné bremeno a nepreukázala splnenie podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane. Preto bol aj dôvodný postup daňových orgánov, ktoré jej neuznali právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov.

Aj podľa názoru kasačného súdu je rozhodnutie žalovaného preskúmateľné a vychádza z riadne a dostatočne zisteného skutkového stavu.

77. Pokiaľ sťažovateľka namietala, že správca dane a žalovaný jej nepreukázali podvodné konanie, nepreukázali jej vedomosť o tom, že má participovať na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom a ani nevyvrátili, že v predmetnom obchodnom reťazci konala v dobrej viere, tieto námietky sú podľa názoru kasačného súdu irelevantné. Kasačný súd dáva opätovne do pozornosti, že nepreukázanie splnenia hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane zo strany daňového subjektu a na druhej strane preukázanie vedomej účasti daňového subjektu na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom zo strany správcu dane, sú dva samostatné a odlišné dôvody pre odopretie priznania uplatneného práva na odpočítanie dane (body 51, 62 a 63 tohto rozsudku). V rámci skúmania hmotnoprávných podmienok uplatneného práva na odpočítanie dane sa neskúma skutočnosť, či došlo v určitom obchodnom reťazci na predchádzajúcich úsekoch k daňovému podvodu (hoci by aj došlo k preukázaniu hmotnoprávných podmienok, alebo by ich splnenie nebolo sporné), ale to, či sú preukázané objektívne zákonné podmienky uplatneného daňového oprávnenia (body 51, 52 a 55 tohto rozsudku). Keďže sú hmotnoprávne podmienky práva na odpočítanie dane objektívneho charakteru, pri ich skúmaní súčasne v zásade nie je relevantná ani otázka dobrej viery daňového subjektu (body 63 a 64 tohto rozsudku). Argumentácia sťažovateľky sa preto v tejto časti úplne mýľa dôvodom, pre ktoré jej nebolo priznané právo na odpočítanie dane zo sporných obchodov a tieto dôvody (ich správnosť) ani nie je spôsobilá spochybníť.“

V. Záver

23. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k tomu záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza v časti posúdenia dodávky od spoločnosti EVERY PLUS s.r.o. z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ SSP), rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie (§ 191 ods. 1 písm. c/ SSP). Keďže správny súd žalobu sťažovateľa zamietol, kasačný súd postupom podľa § 462 ods. 2 SSP a § 191 ods. 1 písm. c) a ods. 3 písm. a) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a prvostupňové rozhodnutie a vec vrátil správcovi dane na ďalšie konanie.

24. V ďalšom konaní budú konajúce orgány verejnej správy viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku a s poukazom na jeho odôvodnenie bude ich úlohou opätovne zvážiť, či je na základe zisteného skutkového stavu možné prijať záver o nesplnení hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane zo strany žalobcu. Žalovaný zoberie do úvahy skutočnosť, že pre posúdenie ich splnenia nie je relevantné výlučne to, či sa poskytnuté plnenie nazýva sponzorovanie alebo reklamné služby, ako aj to, že za naplnenia hmotnoprávných i formálnych podmienok možno odpočet dane z pridanej hodnoty nepriznať len, ak by bolo v konaní preukázané, že žalobca sa podieľal na daňovom podvode alebo vedel, či vedieť mal, že sa zúčastňuje na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom. S ohľadom na uvedené je potrebné vyhodnotiť aj unesenie dôkazného bremena, ktoré v prípade preukázania splnenia hmotnoprávných podmienok zaťažuje žalobcu a naopak, pri daňovom podvode správcu dane.

25. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že procesne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal právo na úplnú náhradu trov kasačného konania, ako aj trov konania pred správnym súdom (§ 175 ods. 1 SSP). 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).

26. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky pomerom hlasov 3:0 (§ 463 SSP v spojení s § 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozhodnutiu opravný prostriedok nie je prípustný.