

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 2Sfk/18/2023
Identifikačné číslo súdneho spisu: 9623200370
Dátum vydania rozhodnutia: 27. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Elena Berthotyová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:9623200370.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Eleny Berthotyovej, PhD. a členov senátu JUDr. Mariána Trenčana a prof. JUDr. Juraja Vačoka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): Maraton services s. r. o., so sídlom: Bačíkova 3023/7, 040 01 Košice, IČO: 36 198 935, zastúpený: JUDr. Miroslav Katunský, advokát, Floriánska 16, 040 01 Košice, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom: Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, v konaní o preskúmanie zákonnosti rozhodnutiu žalovaného č. 103804154/2016 z 30. augusta 2016, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/182/2018-21 z 03. marca 2021, takto

rozhodol:

- I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Košiciach č. k. 7S/182/2018-21 z 03. marca 2021 m e n í tak, že rozhodnutie žalovaného č. 103804154/2016 z 30. augusta 2016 z r u š u j e a vec žalovanému v r a c i a na ďalšie konanie.
- II. Žalobcovi p r i z n á v a právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov kasačného konania, ako aj konania pred správnym súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh a výsledky administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany (ďalej aj len „prvostupňový správny orgán“ alebo „správca dane“) na základe výsledkov vykonanej daňovej kontroly a vyrubovacieho konania vydal rozhodnutie č. 103281223/2016 zo 06.06.2016 o určení rozdielu dane vo výške 21.274,- EUR na DPH za zdaňovacie obdobie 4. štvrtrok 2014 podľa § 68 ods. 5 a 6 zákona č. 563/2009 Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej aj „daňový poriadok“). Odmietnutie práva na odpočítanie dane správca dane odôvodnil tým, že žalobca nepreukázal splnenie podmienok na uplatnenie práva na odpočítanie dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) v nadväznosti na § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej len „zákon o DPH“). Žalobca vo vzťahu k zdaniteľnému obchodu uskutočnenému s deklarovateľným dodávateľom neunesol dôkazné bremeno v daňovom konaní, keď nepreukázal, že sa deklarovateľný zdaniteľný obchod uskutočnil tak, ako je uvedené na faktúre (teda nepreukázal splnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH).

2. Konkrétne správca dane neuznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z dodávateľskej faktúry vystavenej daňovým subjektom PP DESIGN, s.r.o., IČO: 36 211 567 (ďalej len „dodávateľ“) za stavebné práce. Z výsledkov šetrení správcu dane vyplýva, že podľa vyjadrenia dodávateľa mala predmetné stavebné práce vykonať ako subdodávateľ spoločnosť PAMI group, s.r.o., (ďalej len „subdodávateľ“). Správca dane nespochybnil, že dodávateľom fakturované stavebné práce boli vykonané, avšak dospel k záveru, že ich zhotoviteľ nebol hodnoverne preukázaný.

3. Žalobca podal odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane, ktoré žalovaný preskúmaným rozhodnutím potvrdil.

II. Konanie na správnom súde

4. Žalobca podal proti preskúmanému rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Správny súd podľa § 191 ods. 1 písm. c) zákona č. 162/2015 Z. z. Správny súdny poriadok (ďalej len „SSP“) zrušil napadnuté rozhodnutie a vrátil vec žalovanému na ďalšie konanie rozsudkom č. k. 7S/110/2016-63 zo 07. júna 2017. Na základe žalovaným podanej kasačnej sťažnosti zo dňa 13.07.2017 Najvyšší súd SR rozsudkom č. k. 1Sžfk/74/2017-88 zo dňa 09. októbra 2018 rozsudok správneho súdu zrušil a vec vrátil správne mu súdu na ďalšie konanie z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia otázky dôkazného bremena daňového subjektu.

5. V ďalšom konaní správny súd rozsudkom č. k. 7S/182/2018-21 zo dňa 3. marca 2021 správnu žalobu zamietol a odôvodnil nasledovne:

- stavebné práce boli skutočne realizované, ale overovaním správcu dane bolo zistené, že deklarovaný dodávateľ práce nevykonával sám, ale v subdodávke mala tieto práce vykonať spoločnosť PAMI group, s. r. o., ktorá ich však nemohla realizovať, keďže v sledovanom zdaňovacom období nemala žiadnych zamestnancov, v dôsledku čoho podľa tvrdenia bývalého konateľa si mala práce obstaráť od ďalších dodávateľov, ktorých sa však nepodarilo zistiť, nakoľko bývalý konateľ spoločnosti PAMI group, s. r. o., Kľačno ich nevedel špecifikovať a tvrdil, že všetky doklady odovzdal právne mu nástupcovi, spoločnosti Seller Production, s. r. o., Košice, ktorej konateľom je občan Maďarskej republiky,
- z kontrolného výkazu DPH správcu dane zistil, že za zdaňovacie obdobie december 2014 subdodávateľ nemal evidovaných žiadnych dodávateľov stavebných prác (jedinými dodávateľmi za sledované obdobie boli mobilní operátori),
- žiadny nespochybniteľný dôkaz o tom, kto skutočne stavebné práce vykonával, správcovi dane v priebehu administratívneho konania predložený nebol. Splnenie podmienok pre nadmerný odpočet DPH bolo správcom dane jednoznačne spochybnené a žalobca nepredložil dostatok takých dôkazov, ktoré by závery správcu dane v tomto smere vyvrátili. Žalobcu zaťažovalo dôkazné bremeno o tom, že sporné stavebné práce skutočne vykonával deklarovaný dodávateľ sám alebo prostredníctvom iných osôb konajúcich na základe jeho zadania.

III. Konanie na kasačnom súde

6. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci a odklonil sa od ustálenej rozhodovacej praxe kasačného súdu podľa § 440 ods. 1 písm. g) a h) SSP. Napadnutý rozsudok správneho súdu navrhol zmeniť tak, že súd preskúmané rozhodnutie žalovaného zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

7. Kasačnú sťažnosť odôvodnil nasledovne:

- poukázal na závery vyslovené v rozsudku Súdneho dvora Európskej únie v spojených veciach C-80/11 a C 142/11 Mahagében kft., ktorý sa mal týkať skutkovo obdobnej veci ako je vec, ktorá je predmetom súdneho prieskumu v tomto konaní, keď bolo preukázané, že stavebné práce boli vykonané, bolo však sporné, kto ich skutočne vykonával. V danej veci bol sťažovateľ zaťažený dôkazným bremenom na preukázanie takých skutočností, ktoré on nie je povinný preukázať, a to preukázanie skutočností medzi dodávateľom sťažovateľa a jeho subdodávateľom,
- sťažovateľ v daňovom konaní predložil faktúry, ktoré spĺňajú všetky zákonom predpísané náležitosti, pričom formálnu správnosť faktúry správcu dane nerozporoval, vykonanie služieb, ktoré boli fakturované týmito faktúrami boli v konaní preukázané a nesporné, pričom zároveň správcu dane nepreukázal a ani len netvrdil, že sťažovateľ vedel alebo mal vedieť, že uvedené plnenie zakladajúce nárok na odpočet je súčasťou daňového podvodu zo strany osoby vystavujúcej faktúru alebo iného predchádzajúceho subjektu dodávateľského reťazca.

8. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v postavení kasačného súdu (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v rozsahu podanej kasačnej sťažnosti, ktorú zamietol v zmysle § 461 SSP. Kasačnú sťažnosť považoval za nedôvodnú pre nedostatočné vymedzenie sťažnostného bodu v zmysle § 440 ods. 1 písm. g), pretože sťažovateľ nespĺnil povinnosť v zmysle § 440 ods. 2 SSP uviesť aj konkrétnu právnu normu a vykonať jej rozbor na prospech svojho tvrdenia (pričom rozsiahlou citáciou záverov rozsudku Súdneho dvora Európskej únie si túto povinnosť nespĺnil). Zároveň poukázal na svoje právne posúdenie uvedené v rozsudku č. k. 1Sžfk/74/2017-88 zo dňa 09. októbra 2018, že v prejednávanej veci bolo sporné, či skutočným dodávateľom stavebných prác (služieb) bol deklarovaný dodávateľ PP DESIGN, s.r.o. a preto je irelevantná absencia preukázania účasti sťažovateľa na daňovom podvode zo strany správcu dane.

9. Kasačný súd tiež nevzhladol dôvodnosť sťažnostného bodu v zmysle § 440 ods. 1 písm. h) SSP, pretože sťažovateľ nepoukázal na žiadne rozhodnutie, ktoré by predstavovalo ustálenú rozhodovaciu prax kasačného súdu.

IV. Konanie na Ústavnom súde Slovenskej republiky

10. Žalobca (sťažovateľ) podal proti rozsudku kasačného súdu č. k. 1Sžfk/86/2021 z 22. júla 2022 ústavnú sťažnosť podľa čl. 127 Ústavy Slovenskej republiky, ktorou sa domáhal vyslovenia porušenia základného práva na súdnu ochranu podľa čl. 46 ods. 1 Ústavy Slovenskej republiky a podľa čl. 36 ods. 1 Listiny základných práv a slobôd a porušenia práva na spravodlivé súdne konanie podľa čl. 6 ods. 1 Dohovoru o ochrane ľudských práv a základných slobôd, ktorej Ústavný súd SR vyhovel a nálezom sp. zn. IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07. februára 2023 zrušil rozsudok kasačného súdu č. k. 1Sžfk/86/2021 z 22. júla 2022.

11. Odôvodnenie nálezu založil na nasledujúcich dôvodoch:

- Najvyšší správny súd SR sa nevyjadril dostatočne k námietke sťažovateľa týkajúcej sa neprimeraného dôkazného bremena, ktorým ho orgány finančnej správy zaťažili, keď od neho vyžadovali preukázanie skutočností, ktoré sa týkali obchodných vzťahov medzi dodávateľom a subdodávateľom, resp. dodávateľom subdodávateľa, hoci v kasačnej sťažnosti namietal, že riadne preukázal zdaniteľné plnenie (vykonanie stavebných prác). Preto podľa názoru ústavného súdu v odôvodnení napadnutého rozsudku nedal presvedčivú a jasnú odpoveď na podstatné otázky súvisiace s predmetom právnej ochrany, ktorá sa mala sťažovateľovi poskytnúť v daňovom a správnom súdnom konaní, a vôbec nereagoval ani na podstatné námietky sťažovateľa,

- ak daňový subjekt preukázal existenciu materiálneho plnenia a predložil všetky zákonom požadované doklady viažuce sa na neho, vyčerpal tým vlastné dôkazné bremeno. Správca dane nemôže daňovému subjektu pričítať existenciu dôkaznej núdze týkajúcej sa skutočností, ktoré netvorili jeho dôkazné bremeno. Rozsah dôkaznej povinnosti sa logicky môže vzťahovať len na tie dôkazy, ktorými reálne môže disponovať daňový subjekt,

- ak daňový orgán vyslovil pochybnosti o dodávateľovi stavebných prác poukázaním na skutočnosti, ktoré vyplývajú z obchodného vzťahu medzi dodávateľom a jeho subdodávateľom, resp. medzi dodávateľom subdodávateľa, išlo o okolnosti, o ktorých sťažovateľ nemusel mať vedomosť a nebolo v jeho možnostiach predkladať dôkazy týkajúce sa týchto obchodných vzťahov. Uvedené okolnosti takto nepostačujú automaticky na prechod dôkazného bremena na daňový subjekt, resp. aj na záver, ktorý by spochybňoval skutočnosti deklarované na faktúre medzi sťažovateľom a dodávateľom, ktorý túto faktúru vystavil,

- poukázal aj na judikatúru Súdneho dvora EÚ súvisiacu s účasťou na daňovom podvode. Nárok na odpočet nemôže byť dotknutý skutočnosťou, že v reťazci dodávok je iná predchádzajúca alebo následná transakcia zaťažená daňovým podvodom, o ktorom platiteľ nevie alebo nemôže vedieť. Každá transakcia musí byť posudzovaná sama osebe a charakter jednotlivých transakcií nemôže byť zmenený predchádzajúcimi alebo následnými udalosťami,

- u dodávateľa, resp. subdodávateľa môžu nastať rôzne situácie, ako napríklad nelegálne zamestnávanie, zabezpečenie externých spolupracovníkov bez zmluvného základu, zapojenie rodinných príslušníkov, faktické využitie inej spoločnosti, čo sú skutočnosti mimo kontrolovaného daňového subjektu, pretože sú v plne rézii jeho dodávateľa, resp. subdodávateľa alebo následných subdodávateľov. Je neprípustné, aby si daňové orgány týmto spôsobom kompenzovali dôkaznú núdzu (nedostatok dôkazných prostriedkov) vo vzťahu k vlastnej verzii skutkového deja. Smerodajný a rozhodujúci musí byť za každých okolností vždy dôkazný materiál, ktorý je obsahom administratívneho a súdneho spisu, a nie domnienky daňového orgánu,

- úlohou Najvyššieho správneho súdu v ďalšom konaní bude sa vysporiadať s námietkami sťažovateľa vo vzťahu k preukazovaniu uskutočnenia zdaniteľného plnenia a predovšetkým posúdiť, či nedošlo k neúmernému presunu dôkazného bremena na sťažovateľa, t. j. či zo strany orgánov finančnej správy došlo k preukázateľnému spochybneniu dodania stavebných prác dodávateľom (subdodávateľom), eventuálne preukázaniu vedomej účasti sťažovateľa na podvodných schémach poznačených daňovým únikom. V prípade zistenia objektívne podložených pochybností správcu dane je potrebné overiť, či tieto boli oznámené sťažovateľovi a či sa mu vytvoril procesný priestor, aby vysvetlil nejasnosti a pravdivosť údajov riadne preukázal (rozsudok najvyššieho súdu č. k. 1Vs/1/2020 z 18. mája 2021).

V. Právne posúdenie veci kasačným súdom

12. Z kasačnej sťažnosti, ako aj z nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07. februára 2023 vyplýva, že ťažiskovou otázkou pre rozhodnutie v prejednávanej veci je primeranosť zaťaženia sťažovateľa dôkazným bremenom pri preukazovaní splnenia hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH vo vzťahu k posudzovaným zdaniteľným obchodom a v tomto kontexte napokon aj unesenie dôkazného bremena sťažovateľom ohľadom vzniku nároku na odpočet DPH.

13. Sťažovateľ vznik nároku na odpočet DPH preukazoval listinnými dôkazmi (preverovaná faktúra, daňové a účtovné dokumenty, technická správa k búracím prácam, záväzné stanovisko krajského pamiatkového úradu k stavebným prácam atp.). Správca dane tieto dôkazy nepovažoval za dostatočné

napriek tomu, že pri miestnom zisťovaní konštatoval, že práce skutočne vykonané boli a teda materiálna existencia zdaniteľného plnenia bola daná. Po vykonaní dokazovania u deklarovaneho dodávateľa a subdodávateľa správca dane uzavrel, že subdodávateľská spoločnosť, ktorá mala stavebné práce vykonať nemala dostatočné personálne kapacity (žiadnych zamestnancov) na dodanie služby. Deklarované stavebné práce nemohla obstaráť ani prostredníctvom iných spoločností (tak ako tvrdil bývalý konateľ), keďže v kontrolných výkazoch za príslušné zdaňovacie obdobie subdodávateľská spoločnosť nemala evidovaných žiadnych dodávateľov stavebných prác a účtovníctvo spoločnosti bolo odovzdané nástupníckej spoločnosti, ktorej konateľom je občan Maďarskej republiky.

14. Zo skutkového stavu v prejednávanej veci je zrejmé, že správca dane založil svoje pochybnosti o splnení podmienok pre vznik nároku na odpočet DPH výlučne na skutočnostiach, ktoré sa týkajú subdodávateľskej spoločnosti. Rozsah dôkazného bremena daňového subjektu uplatňujúceho si odpočet DPH však nie je neobmedzený a k jeho vymedzeniu sa viaže pomerne rozsiahla a ustálená judikatúra (napr. rozsudok SD EÚ vo veci SC C.F. SRL v. A.J.F.P.M. a D.G.R.F.P.C so sp. zn. C-430/19 alebo uznesenie Ústavného súdu SR sp. zn. I. ÚS 377/2018-53).

15. Subjekt, ktorý si chce odpočítať DPH má dve povinnosti a to povinnosť tvrdiť a povinnosť svoje tvrdenie dokázať. Povinnosť tvrdiť spočíva v samotnom uplatnení práva na odpočet DPH za splnenia zákonom stanovených podmienok a následne povinnosť dokázať svoje tvrdenie vyjadruje dôkazné bremeno daňového subjektu. V zmysle nálezu Ústavného súdu SR sp. zn. IV. ÚS 569/2022-33 zo dňa 07. februára 2023 dôkazné bremeno daňového subjektu predstavuje preukázanie existencie materiálneho plnenia spolu s predložením všetkých zákonom požadovaných dokladov viažucich sa k nemu. Tiež je vhodné dodať, že daňový subjekt nie je svojou dôkaznou povinnosťou zaťažovaný v takom rozsahu, že by musel preukázať svoje tvrdenia s absolútnou istotou, avšak postačí preukázať dostatočnú mieru pravdepodobnosti.

16. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt preukazuje. Výsledok verifikácie však musí byť dostatočne podložený zisteniami správcu dane. To znamená, že nepostačuje len odôvodnenie správcu dane, že daňový subjekt neunesol dôkazné bremeno pokiaľ zmysluplne a logicky nespochybní predložené tvrdenia a dôkazy. V tomto kontexte správca dane tiež nesie dôkazné bremeno, ktoré unesie len v prípade, že dokáže vážny a dôvodný nesúlad skutočnosti s účtovníctvom daňového subjektu. Aby správca dane svoje dôkazné bremeno uniesol je nutné, aby identifikoval konkrétne skutočnosti, ktoré vzbudzujú jeho pochybnosti o tvrdeniach daňového subjektu. V prípade, že správny orgán unesie svoje dôkazné bremeno, tak je opäť povinnosť preukazovať svoje tvrdenia (resp. ich korigovať) na strane daňového subjektu, pričom spravidla využíva iné dôkazy než tie, ktoré už správca dane vierohodne spochybnil. Zároveň je tiež potrebné zdôrazniť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje (§ 24 ods. 1 v spojení s § 45 ods. 2 písm. e) daňového poriadku). Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

17. Vzhľadom na uvedené je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že správca dane v daňovom konaní vyžadoval preukázanie skutočností (ako subdodávateľská spoločnosť práce vykonala), ktoré sťažovateľ nemohol ovplyvniť a preto bol neprimerane zaťažovaný dôkazným bremenom. Tento záver podporuje aj ustálená judikatúra Súdneho dvora EÚ napr. v rozsudku vo veci Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11 (ktorým argumentoval aj sťažovateľ), či v aktuálnejšom uznesení vo veci C-610/19 Vikingo. Tieto právne závery prevzal do svojej rozhodovacej činnosti aj Najvyšší správny súd v rozsudku sp. zn. 3Sžfk/15/2020 z 30. júna 2022 uverejnený v Zbierke stanovísk a rozhodnutí pod č. 23/2022 ZNSS.

18. Je nutné uzavrieť, že sťažovateľ uniesol svoje dôkazné bremeno, keď predložil doklady požadované zákonom a pri miestnom zisťovaní bola jednoznačne potvrdená existencia materiálneho plnenia. Správca dane na druhú stranu nevzniesol natoľko relevantné pochybnosti, ktoré by odôvodňovali odmietnutie nároku na odpočet DPH sťažovateľa.

19. Komplexné a hĺbkové skúmania deklarovaneho dodávateľa (prípadne celého obchodného reťazca) náležia správcovi dane v rámci jeho kontrolnej činnosti zameranej na odhalenie nezákonností a daňových podvodov na DPH a vyvodenia dôsledkov, napríklad odmietnutím nároku na odpočet DPH. K odmietnutiu odpočtu DPH je možné v takýchto prípadoch pristúpiť jedine pod podmienkou, že by bola daňovému subjektu uplatňujúcemu si odpočet DPH preukázaná vedomá účasť na daňovom podvode (napríklad rozsudok SD EÚ v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03). Odmietnutie nároku na odpočet DPH sťažovateľovi však nebolo založené na takejto argumentácii a nemá oporu ani vo vykonanom dokazovaní počas daňovej kontroly, či vyrubovacieho konania. Preto sa kasačný súd touto eventualitou ani nezaoberal.

VI. Záverečné zhodnotenie a odôvodnenie rozsudku v časti trov

20. Kasačný súd vzhliadol dôvodnosť kasačnej sťažnosti. Zároveň sú splnené predpoklady na postup v zmysle § 462 ods. 2 SSP, keďže rozhodnutie žalovaného nie je v súlade so zákonom. V dôsledku uvedeného kasačný súd napadnutý rozsudok správneho súdu zmenil tak, že ruší preskúmané rozhodnutie žalovaného a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

21. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 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 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).

22. Senát Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky prijal rozsudok jednomyseľne (§ 139 ods. 4 SSP).

Poučenie:

Proti tomuto rozsudku opravný prostriedok **n i e j e** prípustný.