

Súd: Najvyšší správny súd SR
Spisová značka: 1Sfk/82/2022
Identifikačné číslo súdneho spisu: 4020200229
Dátum vydania rozhodnutia: 28. 03. 2024
Meno a priezvisko sudcu, VSÚ: JUDr. Jana Hatalová
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2024:4020200229.1

ROZSUDOK V MENE SLOVENSKEJ REPUBLIKY

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Jany Hatalovej, PhD., LL.M. a členov senátu JUDr. Kataríny Cangárovej, PhD., LL.M. (sudca spravodajca) a JUDr. Mariána Fečíka v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TOPNAD, a.s., Pod kalváriou 4602/72A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 528 978, právne zastúpený: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát, so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, IČO: 42 499 500, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100549667/2020 zo dňa 27. februára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/72/2020 - 177 zo dňa 19. januára 2022, takto

rozhodol:

I. Rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/72/2020 - 177 zo dňa 19. januára 2022 sa mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100549667/2020 zo dňa 27. februára 2020 sa zrušuje a vec sa mu vracia na ďalšie konanie.

II. Sťažovateľovi sa priznáva voči žalovanému právo na úplnú náhradu trov konania pred kasačným súdom a krajským súdom.

odôvodnenie:

I. Priebeh administratívneho konania

1. Prvostupňovým rozhodnutím č. 102181661/2019 zo dňa 17.09.2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) Daňový úrad Nitra ako správca dane podľa § 68 ods. 5 Daňového poriadku určil žalobcovi za zdaňovacie obdobie august 2015 rozdiel dane z pridanej hodnoty v sume 2.000,- Eur. Vydaníu prvostupňového rozhodnutia predchádzala daňová kontrola na dani z pridanej hodnoty vykonaná u žalobcu za zdaňovacie obdobia január 2015 - september 2015 a dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie roku 2015. Správca dane nepriznal žalobcovi právo na odpočítanie dane z faktúry č. 3108201505 zo dňa 31.08.2015 vystavenej dodávateľom FLER spol. s r. o. (ďalej aj „dodávateľ“ alebo „spoločnosť FLER“) na sumu 12.000,- eur (z toho daň z pridanej hodnoty v sume 2.000,- eur) za dodané reklamno-propagačné služby s konkrétnym predmetom fakturácie „Reklamný banner B7 300x200 px, inzercia zobrazovaná na úvodnej stránke portálu www.netky.sk, mesiac august 2015“.

2. Správca dane konštatoval nesplnenie hmotnoprávnych podmienok na odpočítanie dane v zmysle § 49 ods. 2 písm. a) v nadväznosti na § 51 ods. 1 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „zákon o DPH“). Správca dane síce nespochybnil, že reklama bola vykonaná, avšak u spoločnosti FLER nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu a nemohla mu tak ako dodávateľovi žalobcu vzniknúť daňová povinnosť a teda ani žalobcovi právo na odpočítanie dane. Správca dane najmä zistil, že:

- konateľ dodávateľa v čase zdaniteľných obchodov, Peter Vince, ako svedok potvrdil spoluprácu so žalobcom, vystavenie faktúry, zrealizovanie reklamy a úhradu faktúry. O svojich tvrdeniach však nepredložil žiadne dôkazy, nepredložil žiadne účtovné doklady, ktoré by podložili jeho tvrdenie o priznaní

a odvedení dane zo spornej faktúry, a to z dôvodu, že všetku dokumentáciu spoločnosti FLER odovzdal nástupníckej spoločnosti;

- spoločnosť FLER zanikla dňa 26.04.2017, jej právnym nástupcom sa stala spoločnosť SAMOS SLOVAKIA s. r. o., ktorej konateľom bol od 18.07.2014 Pavel Sedlák. Pavel Sedlák sa k správcovi dane nedostavil, nepredložil ani doklady týkajúce sa spoločnosti FLER;

- do 18.06.2014 bol držiteľom domény netky.sk registrátor TOPZONE, s. r. o., od 19.06.2014 až do súčasnosti JUDr. Maroš Vince, z čoho pre správcu dane vyplynulo, že vlastníkom spravodajského portálu nebola v kontrolovaných mesiacoch spoločnosť FLER;

- žalobca predložil faktúry, doklady o úhradách a CD nosiče, na ktorých sa nachádzal predmet plnenia dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER;

- P. E. (externý finančný riaditeľ žalobcu) si vytvoril printscreen obrazovky z reklamy na stránke www.netky.sk za august 2015, otvoril CD, na ktorom našiel články uverejnené na portáli netky.sk v auguste 2015, na ktorých sa nachádzala reklama spoločnosti žalobcu;

- z kontrolného výkazu dodávateľa za august 2015 správca dane zistil, že si uplatnil odpočítanie DPH z faktúr hlavne od spoločnosti Moiled s.r.o., ktorá dňom 05.03.2016 zanikla a táto spoločnosť si podľa kontrolného výkazu uplatnila odpočítanie dane len od spoločnosti CEROME s.r.o. Spoločnosť CEROME, s.r.o. mala v auguste 2015 len jediného dodávateľa - Nenostar s. r. o.. Tieto spoločnosti vytvorili umelý reťazec bez ekonomickej podstaty za účelom formálneho vykazovania obchodných transakcií, pričom v daňových priznaniach vykazovali vysoké obraty, ale nízke daňové povinnosti;

- žalobca svojim neobozretným konaním vo vzťahu k novému obchodnému partnerovi sám umožnil deklarovanému dodávateľovi získať neoprávnený daňový prospech;

- cena za reklamné služby poskytnutá spoločnosťou FLER nebola výhodná.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100549667/2020 zo dňa 27.02.2020 (ďalej aj „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie správcu dane potvrdil.

II. Konanie pred správny súdom

4. Proti napadnutému rozhodnutiu podal žalobca správnu žalobu. Namietal nedôvodné prenesenie dôkazného bremena a tvrdil, že žalovaný spochybnil všetky dôkazy predložené žalobcom len z dôvodu, že dodávateľ nespolupracuje, čo je absolútne neprijateľné. Nestotožnil sa ani s tvrdením žalovaného, že výpoveď svedka Petra Vinceho, konateľa dodávateľa, nepreukázala skutočné dodanie služby. Namietal, že dodávateľ a žalobca potvrdili existenciu faktúry, jej úhradu a dodanie služby a bolo jednoznačne preukázané (CD nosiče, doklady o úhradách), že tu existovalo materiálne plnenie. Tvrdil tiež, že si preveril svojho dodávateľa z verejne dostupných zdrojov, pričom správca dane nepreukázal, že žalobca konal neobozretné.

5. Krajský súd v Nitre (ďalej aj „krajský súd“) rozsudkom č. k. 11S/72/2020 - 177 zo dňa 19.01.2022 (ďalej aj „napadnutý rozsudok“) žalobu zamietol postupom podľa § 190 zákona č. 162/2015 Z. z. Správneho súdneho poriadku (ďalej aj „SSP“).

6. Správny súd svoje rozhodnutie odôvodnil tým, že

- predloženie faktúry je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa;

- z výpovedí vypočutých osôb (výpoveď Petra Vinceho, konateľa dodávateľa, výpovede štatutárnych zástupcov, resp. zamestnanca žalobcu) je zjavné, že tieto sa nevedeli konkrétne vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi spoločnosťou FLER a žalobcom;

- potvrdenie spolupráce a vystavenie faktúry ešte nepotvrďuje dodanie tam uvedenej služby/reklamy žalobcovi zo strany dodávateľa. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany dodávateľa nie je ani CD nosič;

- konateľ právneho nástupcu dodávateľa Pavel Sedlák nevyklúčil spoluprácu dodávateľa so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie;

- subdodávateľské spoločnosti (dodávateľ - Moiled s.r.o. - CEROME s.r.o. - Nenostar s. r. o.) v zdaňovacom období august 2015 deklarovali obchodovanie prevažne, resp. výlučne len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca medzi nimi, tieto spoločnosti neskôr zanikli v dôsledku zlúčenia;

- správca dane v predmetnej veci vykonal i ďalšie dokazovanie (okrem iného zamerané i na zisťovanie vlastníka, registrátora a držiteľa domény netky.sk, zisťovanie cenových relácií poskytnutej služby u iných poskytovateľov v kontrolovanom zdaňovacom období a pod.). Výsledkom preverenia deklarovaného zdaniteľného obchodu správcu dane bolo zistenie, že reálne dodanie fakturovaných služieb práve od deklarovaného dodávateľa nebolo vierohodne preukázané, pričom všetky zhromaždené podklady predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane;

- žalovaný a ani správca dane nespochybňovali, že služby boli žalobcovi dodané. Základom rozhodnutí správcu dane a žalovaného je zistenie, že vykonaným dokazovaním nebola preukázaná existencia obchodného vzťahu medzi spoločnosťou FLER ako dodávateľom a žalobcom ako odberateľom. Žalobca v konaní nepreukázal, že plnenie (poskytnutie služieb) deklarované predmetnou faktúrou bolo reálne uskutočnené a poskytnuté práve spoločnosťou FLER. Nie je pritom povinnosťou správcu dane zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobca plnenie (službu) v skutočnosti prevzal, alebo akým spôsobom ju získal;
- overovanie si obchodných partnerov nie je povinnosťou daňového subjektu, ale v prípade, ak si daňový subjekt uplatňuje nároky vo vzťahu k štátnemu rozpočtu, napr. uplatnenie si nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty, musí byť schopný preukázať reálnosť predmetného obchodu a v prípade nepreverení si obchodného partnera sa dostáva do dôkaznej núdze, ako to bolo v tomto prípade;
- správca dane je oprávnený v prípade spochybnenia reálneho obchodu žiadať od daňového subjektu, aby preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia a starostlivosť vyplývajúcu z rizika podnikateľskej zodpovednosti za dosiahnutie účelu jeho hospodárskej činnosti;
- nie je v rozpore s právom Únie požadovať, aby daňový subjekt prijal všetky opatrenia, ktoré od neho možno rozumne požadovať, aby sa uistil, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode (rozsudky Teleos a i., Netto Supermark, Vlaamse Oliemaatschappij);
- určenie opatrení, ktoré možno v tom-ktorom prípade požadovať od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si nárok na odpočítanie dane z pridanej hodnoty na zabezpečenie, aby jej plnenia neboli poznačené podvodom zo strany predchádzajúceho subjektu, závisí predovšetkým od okolností toho-ktorého prípadu vo veci samej (rozsudok Mahagében Kft. a Pétér Dávid, Vikingo);
- žalobcovi možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera. Zo žiadneho vyjadrenia žalobcu nevyplýva, že by si preveroval svojho obchodného partnera, či je dôveryhodný z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní a preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania služieb, resp. tovarov;
- rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, preto nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva;
- žalobca v rámci priameho obchodného vzťahu s deklarovávaným dodávateľom nepostupoval s náležitou obozretnosťou a nebolo preukázané dodanie plnenia práve týmto dodávateľom.

III. Argumentácia účastníkov konania v kasačnom konaní

7. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj „sťažovateľ“) v zákonnej lehote kasačnú sťažnosť, a to z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP, t. j. z dôvodu nesprávneho právneho posúdenia veci krajským súdom. Sťažovateľ kasačnému súdu navrhol, aby napadnutý rozsudok zrušil a vec vrátil krajskému súdu na ďalšie konanie.

8. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že

- sťažovateľ vyčerpal všetky dôkazné možnosti na jeho strane a v rámci nich preukázal dodanie služieb deklarovávaných dodávateľom;
- nebolo spochybnené, že služby boli sťažovateľovi dodané;
- sťažovateľ predložil všetky dôkazy a vysvetlenia (faktúry, zmluvy CD-nosiče, vyjadrenia a pod.), ktoré od neho možno požadovať a bez ďalšieho potvrdili existenciu obchodného vzťahu s dodávateľom;
- všetky zúčastnené strany potvrdili existenciu obchodného vzťahu a dodanie služieb;
- internetová reklama na portáli netky.sk je výsledkom tvorivej duševnej činnosti fyzických osôb, ktorej kreovanie sa deje v elektronickom prostredí a pre akéhokoľvek odberateľa je objektívne nemožné zistiť, ktorá konkrétna osoba vytvorila a dodala predmetnú službu. Preto je dôležitý výsledok, ktorý nebol spochybnený;
- nesprávne je právne posúdenie správneho súdu, podľa ktorého musí daňový subjekt uplatňujúci si odpočítanie preukázať materiálne plnenie od deklarovaného dodávateľa a to aj vtedy, ak týmto plnením disponuje a predloží k tomu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom ceny a druhu dodaných služieb;
- je zmätočným tvrdením, že na jednej strane daňový subjekt vyčerpá vlastné dôkazné bremeno, ak disponuje existenciou materiálneho plnenia, má k tomu zodpovedajúcu faktúru a prílohy s podrobným položkovitým opisom druhu a ceny dodaných služieb od určitého dodávateľa a na preukázanie opaku v dôsledku skutočností, ktoré nastali u platiteľovho dodávateľa a jeho subdodávateľov znáša dôkazné bremeno i dôkaznú núdzu správca dane a na druhej strane, že kasačný sťažovateľ neuniesol dôkazné bremeno a to aj napriek tomu, že existencia materiálneho plnenia nebola spochybnená a faktúra s prílohami bola predložená;

- na realizácii internetovej reklamy sa sťažovateľ nepodieľal, a preto nie je možné od neho žiadať informácie, ktoré by mali obsahovať výrobné, obchodné a iné odborné postupy dodávateľa;
- skutočnosť, že dôkazné bremeno prešlo na správcu dane, priznal v protokole z daňovej kontroly samotný správca dane;
- správca dane po prenesení dôkazného bremena na neho nepreukázal pochybnosti o vierohodnosti žalobcom predložených dokladov; tvrdenie o nedodaní služby zo strany deklarovaného dodávateľa ničím nepodložil;
- sťažovateľ postupoval štandardne pri realizácii obchodu (reklama), ktorý nebol jeho hlavným predmetom činnosti (cestná nákladná doprava);
- sťažovateľ si preveril dodávateľa v rozumnej a primeranej miere, overil si ho v registri daňových dlžníkov ako aj v registri subjektov s dôvodmi na zrušenie registrácie DPH, z ktorého vyplynulo, že u spoločnosti FLER nie je dôvod na zrušenie registrácie pre daň;
- cena medzi nezávislými osobami nie je nijako regulovaná a oblasť nákladovej rentability je plne v kompetencii podnikateľského subjektu;
- je nepochopiteľnou argumentácia súdu, že daňový subjekt nekonal dostatočne obozretne, keď nešlo o podvodné zneužitie systému DPH;
- napadnutý rozsudok je v rozpore so závermi Súdneho dvora EÚ v rozsudku vo veci Vikingo, C-610/19, a to najmä, že

o skutočnosť, že dotknutý tovar nevyrobila ani nedodala osoba, ktorá vyhotovila faktúru, ani jej subdodávateľ, najmä z dôvodu, že tieto osoby nemali potrebné ľudské a materiálne zdroje, však nepostačuje na vyvodenie záveru, že k predmetnému dodaniu tovaru nedošlo, ani na to, aby mohlo byť odopreté právo na odpočítanie, keďže táto skutočnosť môže byť dôsledkom tak podvodného zatajovania dodávateľov, ako aj jednoduchého využitia subdodávateľov a

o správny orgán nemôže zdaniteľnej osobe uložiť povinnosť uskutočniť komplexné a hĺbkové preskúmania týkajúce sa jej dodávateľa a tým fakticky preniesť na ňu kontrolné činnosti, ktoré prináležia tomuto orgánu ... daňový orgán nemôže od zdaniteľnej osoby uplatňujúcej si právo na odpočítanie DPH všeobecne požadovať jednak preverenie, že osoba, ktorá vyhotovila faktúru vzťahujúcu sa na tovar a služby, na základe ktorej sa požaduje vykonanie tohto práva, spĺňa podmienky zdaniteľnej osoby, disponovala predmetným tovarom a bola schopná ho dodať a splnila si svoju povinnosť podať daňové priznanie a uhradiť DPH, z dôvodu ubezpečenia sa, že na strane predchádzajúcich subjektov nedošlo k nezákonnostiam alebo daňovému podvodu, a jednak, aby v tejto súvislosti disponovala takýmito dokumentmi (rozsudok z 21. júna 2012, Mahagében a Dávid, C-80/11 a C-142/11, EU:C:2012:373, bod 61).

- podľa sťažovateľa pri existujúcom plnení je možné odoprieť právo na odpočítanie dane len ak sa preukáže, že vedel alebo mal vedieť, že sa prijatím týchto služieb zúčastní transakcie, ktorá je súčasťou podvodu, ktorého sa dopustil dodávateľ alebo iný hospodársky subjekt na vstupe alebo na výstupe v tomto dodávateľskom reťazci;

- v obdobnej skutkovej a právnej veci Krajský súd v Nitre rozsudkom č. k. 26S/22/2020 - 193 zo dňa 09.09.2021 rozhodol tak, že zrušil obdobné rozhodnutia žalovaného a správcu dane.

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV. Právne posúdenie veci kasačným súdom

9. Prejednávaná vec bola dňa 01.08.2022 predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky (ďalej aj „Najvyšší správny súd SR“), bola náhodným výberom technickými a programovými prostriedkami schválenými Ministerstvom spravodlivosti SR pridelená na rozhodnutie senátu 1S a bola jej pridelená spisová značka 1Sfk/82/2022.

10. Senát Najvyššieho správneho súdu SR (ďalej aj „kasačný súd“) preskúmal rozsudok krajského súdu v medziach sťažnostných bodov [§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c), ods. 2 SSP], pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 SSP v rozhodujúcom znení) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP), vo veci v zmysle § 455 SSP nenariadil pojednávanie a po neverejnej porade senátu dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná. Deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený minimálne 5 dní vopred na úradnej tabuli a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu SR www.nssud.sk podľa § 137 ods. 4 SSP v spojení s § 452 ods. 1 SSP.

V. Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

11. Podľa § 49 ods. 1 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty: „Právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.“

12. Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty: „Platiteľ môže odpočítať od dane, ktorú je povinný platiť, daň z tovarov a služieb, ktoré použije na dodávky tovarov a

služieb ako platiteľ s výnimkou podľa odsekov 3 a 7. Platiteľ môže odpočítať daň, ak je daň voči nemu uplatnená iným platiteľom v tuzemsku z tovarov a služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané.“

13. Podľa § 24 ods. 1 Daňového poriadku: „Daňový subjekt preukazuje a) skutočnosti, ktoré majú vplyv na správne určenie dane a skutočnosti, ktoré je povinný uvádzať v daňovom priznaní alebo iných podaniach, ktoré je povinný podávať podľa osobitných predpisov, b) skutočnosti, na ktorých preukázanie bol vyzvaný správcom dane v priebehu daňovej kontroly alebo daňového konania, c) vierohodnosť, správnosť a úplnosť evidencie a záznamov, ktoré je povinný viesť.“

14. Podľa § 24 ods. 2 Daňového poriadku: „Správca dane vedie dokazovanie, pričom dbá, aby skutočnosti nevyhnutné na účely správy daní boli zistené čo najúplnejšie a nie je pritom viazaný iba návrhmi daňových subjektov.“

VI. Posúdenie námietok kasačnej sťažnosti

15. Predmetom správneho súdneho prieskumu sú rozhodnutia finančných orgánov o určení rozdielu na DPH sťažovateľovi z dôvodu neuznania odpočítania dane z faktúry od dodávateľa FLER za dodanie reklamných služieb (propagácia sťažovateľa na portáli netky.sk). Finančné orgány nespochybnili, že reklama bola vykonaná, avšak skonštatovali, že sťažovateľ nepreukázal, že ju dodala práve spoločnosť FLER. Konštatovali tiež nedostatočnú obozretnosť sťažovateľa pri výbere dodávateľa.

16. Kasačný súd je povolaný zodpovedať otázku, či správny súd správne posúdil, s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na odpočet z realizovaných obchodov, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobcu v daňovom konaní, a či súd v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcom dane.

17. Kasačný súd zistil, že predmetom konania pred kasačným súdom už v minulosti boli skutkovo aj právne obdobné veci identických účastníkov konania. Obdobnými kasačnými sťažnosťami sťažovateľa s obdobnými námietkami sa kasačný súd vo svojej rozhodovacej činnosti už stretol opakovane. V tomto smere kasačný súd príkladmo poukazuje na rozhodnutia Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie september 2014), sp. zn. 2Sfk/13/2023 zo dňa 28.04.2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014) a sp. zn. 4Sfk/79/2022 zo dňa 14.06.2023 (zdaňovacie obdobie júl 2014). Z vyššie uvedených vecí kasačný súd v zmysle § 464 ods. 1 SSP osobitne poukazuje na rozsudok Najvyššieho správneho súdu SR sp. zn. 2Sfk/27/2022 zo dňa 28.04.2023 (týkajúci sa zdaňovacieho obdobia september 2014), v ktorom Najvyšší správny súd SR posúdil kasačnú sťažnosť ako dôvodnú a rozsudok krajského súdu zmenil tak, že rozhodnutie žalovaného zrušil a vec mu vrátil na ďalšie konanie. S uvedeným rozsudkom sa konajúci kasačný súd stotožňuje, na toto rozhodnutie poukazuje a v príslušnom rozsahu ho uvádza s prípadnými úpravami či doplneniami textu v hranatých zátvorkách. Odseky odôvodnenia citovaného rozsudku sú v záujme prehľadnosti číslované v kontinuite s predchádzajúcimi odsekmi odôvodnenia tohto rozsudku.

18. „Podstatou kasačných námietok sťažovateľa predstavuje tvrdenie, že krajský súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno sťažovateľa ako absolútne, a že splnenie hmotnoprávnych podmienok pri uznaní odpočtu dane preukázal.“

19. Právny základ odpočtu DPH je ustanovený v smernici Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (ďalej aj len „smernica 2006/112“). V zmysle uvedenej smernice 2006/112 musí zdaniteľná osoba spĺňať nasledovné formálne a materiálne podmienky, aby si mohla uplatniť právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou:

- musí disponovať faktúrou vyhotovenou v súlade s článkami 220 až 236 a článkami 238, 239 a 240 smernice 2006/112 (formálna podmienka) a

[-] materiálne, resp. hmotnoprávne podmienky:

[a]) poskytovateľom plnenia je iná osoba registrovaná pre DPH (t. j. status osoby dodávateľa),

[b]) predmetné plnenie fakticky existuje a nejde o fiktívne plnenie (t. j. materiálna existencia plnenia),

[c]) prijaté plnenie je príjmom použité v rámci jeho ekonomickej činnosti.

20. Vyššie uvedené podmienky stanovené smernicou 2006/112 preberá aj slovenská vnútroštátna právna úprava. Platiteľ dane si môže v zmysle zákona o DPH odpočítať daň:

a. dňom vzniku daňovej povinnosti (§ 49 ods. 1 zákona o DPH),

b. daňová povinnosť vzniká dňom dodania tovaru, pričom za deň dodania tovaru sa považuje deň, keď kupujúci nadobudne právo nakladať s tovarom ako vlastníak, alebo dňom dodania služby (§ 19 ods. 1 a 2 zákona o DPH),

c. daň, ktorej odpočet si platiteľ dane uplatňuje musí byť voči nemu uplatnená iným platiteľom dane z tovarov alebo služieb, ktoré sú alebo majú byť platiteľovi dodané (§ 49 ods. 2 písm. a/ zákona o DPH),

d. zároveň musí disponovať faktúrou od platiteľa dane, od ktorého mu bol tovar dodaný (§ 51 ods. 1 písm. a/ zákona o DPH).

21. 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. Úlohou správcu dane je následne verifikovať skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. 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 nesúladsť 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 (v tejto súvislosti vid' napríklad uznesenie Ústavného súdu Slovenskej republiky sp. zn. I. ÚS 377/2018-53 zo dňa 14. novembra 2018, bod 21). Zároveň je tiež potrebné pripomenúť, že daňový subjekt je povinný preukazovať len skutočnosti, ktoré sám tvrdí a deklaruje. Dôkazné bremeno sa teda prerozdeľuje, resp. prelieva v závislosti od faktického a dôkazného stavu konania.

22. V prvom rade je podstatné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávných podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci, sú dva zásadne odlišné dôvody [...]. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené [Kasačný súd v tejto súvislosti považuje za potrebné precizovať, že v zásade sa prioritne skúma, či sú splnené hmotnoprávne podmienky na priznanie práva na odpočet dane. Ak v daňovom konaní bolo relevantne spochybnené splnenie hmotnoprávných podmienok na odpočítanie dane, znamená to bez ďalšieho odmietnutie priznania práva na odpočet DPH bez toho, aby správca dane musel preukazovať daňový podvod, resp. zneužitie práva, zo strany daňových orgánov. Nie je však vylúčená aj taká možnosť, že dôjde k spochybneniu splnenia hmotnoprávných podmienok a súčasne sa zistí aj daňový podvod. Avšak za situácie, že dôjde k naplneniu hmotnoprávných podmienok (resp. zo strany orgánov finančnej správy nedôjde k ich relevantnému spochybneniu), dôvodom na odmietnutie priznania práva na odpočet DPH môže byť buď spáchanie daňového podvodu alebo účasť na obchodnom reťazci poznačenom daňovým podvodom resp. vedomé zneužitie práva.]

23. V tejto súvislosti sa kasačný súd pozastavil nad odôvodnením rozhodnutí daňových orgánov. Zatiaľ čo správca dane sprvu argumentoval spochybnením osoby dodávateľa (čo by pochopiteľne viedlo k jeho záveru o nesplnení hmotnoprávných podmienok), jeho následné úvahy smerovali k prijatiu záveru o tom, že sťažovateľ preukázal splnenie podmienok na odpočítanie dane, čo však správca dane neakceptoval z dôvodu, že sťažovateľ neprijal všetky rozumné opatrenia na zabezpečenie toho, aby jeho prijaté plnenia neboli súčasťou podvodu (strana 43 a 44 rozhodnutia správcu dane).

24. V rozpore s týmto vyhodnotením žalovaný ustálil záver o spochybnení osoby dodávateľa, pričom túto zmenu neobjasnil. Zároveň sťažovateľovi vytýkal účasť na obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom.

25. Obdobne správny súd popri argumentácii, týkajúcej sa spochybnenia deklarovaneho dodávateľa, opakovane poukazoval na existenciu obchodného reťazca (FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s. r. o.) [dodávateľ - Moiled s.r.o. - CEROME s.r.o. - Nenostar s. r. o.] a na nedostatok opatrení na strane sťažovateľa na uistenie sa, že plnenie, ktoré uskutoční, alebo prijme, nebude viesť k jeho účasti na daňovom podvode.

26. Z obsahu rozhodnutí orgánov verejnej správy ako aj napadnutého rozsudku bolo možné (aj napriek vyššie naznačenému zdanlivému zmätku v tom, ktorý z dôvodov podľa bodu 17 [20] viedol k odmietnutiu odpočtu DPH) ustáliť, že daňové orgány spochybnili dodanie služby uvedenej na faktúre práve spoločnosťou FLER. Preto sa kasačný súd, v medziach vznesených sťažnostných bodov, primárne zameral na preskúmanie udržateľnosti tohto záveru.

27. Ohľadom sťažovateľom namietaného nesprávneho právneho posúdenia otázky nepreukázania dodania služieb deklarovaneých na predložených faktúrach je potrebné dať za pravdu argumentácii sťažovateľa, že žalovaný ako aj správny súd vec nesprávne posúdili.

28. 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. C-409/99 Metropol a Stadler a C-324/11 Tóth). 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).

29. Vo výsledku bolo spochybnené, kto fakturované plnenie reálne vykonal nakoľko deklarovaný dodávateľ nemal byť v kritickom období vlastníkom domény netky.sk (z čoho plynie, že nedisponoval nevyhnutnými prostriedkami na poskytnutie fakturovanej služby), jeho vtedajší konateľ nebol schopný doložiť potrebnú dokumentáciu spoločnosti, právny nástupca dodávateľa nepreberal poštu a napokon jeho aktuálny konateľ tiež nepredložil požadované dokumenty.

30. Daňové orgány tiež poukázali na skutočnosť, že pôvodný konateľ dodávateľa nevedel uviesť, či v čase vykonania deklarovaných obchodov niekoho zamestnával, resp. či využíval služby subdodávateľov, čo je však z pohľadu kasačného súdu na účely aktuálne súdnej veci irelevantné, a to vzhľadom na

- tvrdenie svedka Petra Vinceho, že službu poskytol a
- všetko s tým spojené vykonal on sám,
- charakter tohto plnenia (vyhotovenie a uvedenie elektronického banneru s odkazom na internetovej stránke www.netky.sk) a
- tvrdenia zainteresovaných osôb na strane sťažovateľa, ktorý označili svedka Petra Vinceho ako osobu, s ktorou pri dohadovaní obchodnej transakcie jednali a ktorá sa na jej poskytnutí mala podieľať.

31. Ďalej daňové orgány opomenuli uviesť informáciu (a najmä sa s touto vysporiadať), že do 18.06.2014 bola držiteľom a zároveň registrátorom domény netky.sk spoločnosť TOPZONE, s. r. o., a to na základe predloženej odplatnej zmluvy s osobou Peter Vince, ktorému v jej zmysle naďalej prináležalo výhradné právo na využívanie domény a na rozhodnutie o zmene držiteľa. Od 19.06.2014 až do vydania rozhodnutia správcu dane mala byť registrátorom tejto domény aj naďalej spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a jej držiteľom JUDr. Maroš Vince (osoba s rovnakým trvalým pobytom ako p. Peter Vince). Na (zjavne dôvodné) preverenie vzťahu tejto osoby s osobou bývalého konateľa dodávateľa už daňové orgány rezignovali. Na tomto mieste kasačný súd zdôrazňuje, že aj samotné daňové orgány uznali, že sťažovateľom objednaný banner bol na predmetnej internetovej stránke zverejnený. Napokon z vyššie uvedeného pre správcu dane nepochopiteľne vyplynulo, že vlastníkom predmetnej stránky bola v čase poskytnutia služby spoločnosť TOPZONE, s. r. o., ktorá navyše bola v tejto súvislosti preukázateľne v zmluvnom vzťahu s konateľom dodávateľa.

32. V zmysle aktuálnej judikatúry Súdneho dvora EÚ nie je možné odmietnuť odpočítanie dane len z dôvodu, že sťažovateľ nevie preukázať, že ním deklarovaný dodávateľ zabezpečil dodanie pre nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na jeho strane, k čomu však vedú závery najmä žalovaného a správneho súdu v aktuálne súdnej veci. K uvedenému kasačný súd poukazuje na uznesenie Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo: „Smernica Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty v spojení so zásadami daňovej neutrality, efektivity a proporcionality sa má vykladať v to zmysle, že bráni vnútroštátnej praxi, na základe ktorej daňový orgán zamietne zdaniteľnej osobe právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej za nadobudnutie tovaru, ktorý jej bol dodaný, z dôvodu, že faktúry týkajúce sa týchto nákupov nemožno považovať za hodnoverné, pretože po prvé osoba, ktorá vyhotovila faktúru, uvedený tovar nemohla z dôvodu nedostatku potrebných materiálnych a ľudských zdrojov vyrobiť ani dodať, čiže tento tovar bol v skutočnosti nadobudnutý od inej osoby, ktorej totožnosť nebola určená, po druhé neboli dodržané vnútroštátne právne predpisy v oblasti účtovníctva, po tretie dodávateľský reťazec, ktorý viedol k uvedeným nákupom, nebol ekonomicky opodstatnený a po štvrté v prípade niektorých predchádzajúcich transakcií, ktoré boli súčasťou tohto dodávateľského reťazca, sa vyskytli nezrovnalosti. Takéto zamietnutie je možné len vtedy, ak je právne dostatočným spôsobom preukázané, že sa zdaniteľná osoba aktívne podieľala na daňovom podvode alebo vedela, alebo mala vedieť, že sú uvedené transakcie súčasťou daňového podvodu, ktorého sa dopustila osoba, ktorá vyhotovila faktúru alebo akýkoľvek iný subjekt vystupujúci na predchádzajúcom stupni uvedeného dodávateľského reťazca, čo prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.“

33. Z vyššie citovaného uznesenia Súdneho dvora EÚ vo veci C-610/19 Vikingo vyplýva, že nedostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov pre vyrobenie alebo dodanie tovaru na strane dodávateľa či subdodávateľov, nie sú spôsobilé [samé o sebe] vyvolať dôvodnú pochybnosť správcu dane o preukázaní splnenia materiálnych podmienok pre priznanie práva na odpočet DPH (osobitne ak nie je sporná existencia dodaného tovaru; bod 47, v tomto zmysle aj rozsudky Súdneho dvora EÚ vo veci Maks Pen EOOD, C-18/13 zo dňa 13. februára 2014, body 31, 32 a vo veci Gábor Tóth, C-324/11 zo dňa 6. septembra 2012, bod 49). V takom prípade je možné nepriznať odpočítanie dane ak by bola preukázaná účasť alebo aspoň vedomosť daňového subjektu (sťažovateľa) o podvodnom konaní niektorého zo subjektov zapojených do obchodného reťazca.

34. Týmto smerom vedená argumentácia správcu dane bola žalovaným v daňovom odvolacom konaní bez vysvetlenia vypustená (hoc aj naďalej túto eventualitu spomenul, viď strana 11 preskúmaného rozhodnutia). Vzhľadom na závery v bodoch 18 až 21 [21 - 24] kasačný súd uzatvára, že žalovaný ani správny súd týmto smerom nevedli svoje úvahy. Preto kasačný súd považuje rozhodnutie žalovaného za nezákonné.

35. Záverom kasačný súd (aj s ohľadom na spomenuté úvodné snahy správcu dane, ktoré však pre osobitosť aktuálne súdnej veci kasačný súd neposudzoval) dáva do pozornosti žalovaného, ako aj správcu dane, že v prípade, kedy badá neštandardnosti v deklarovanom zdaniteľnom obchode, respektíve obchodných vzťahoch medzi dotknutými zdaniteľnými osobami a zároveň nie je možné dostatočne dôkladne a jednoznačne spochybniť naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, tak nárok na odpočet je možné nepriznať len v prípade preukázania, že zdaniteľná osoba uplatňujúca si právo na odpočet dane vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode. Uvedené vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ napríklad v rozsudku v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03. V takýchto situáciách správca dane a žalovaný aplikuje takzvaný Axel Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).“

VII. Záver

36. Sumarizujúc vyššie uvedené skutočnosti dospel kasačný súd k záveru, že napadnutý rozsudok správneho súdu vychádza z nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a rovnakou vadou (nezákonnosťou) podľa zistení kasačného súdu trpí aj rozhodnutie žalovaného (§ 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) SSP zmenil napadnutý rozsudok správneho súdu tak, že zrušil rozhodnutie žalovaného a vec mu vrátil na ďalšie konanie. Orgány verejnej správy sú v ďalšom konaní viazané právnym názorom vysloveným v tomto rozsudku (§ 469 SSP).

37. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že plne úspešnému žalobcovi/sťažovateľovi priznal nárok na náhradu trov kasačného konania, ako aj náhradu 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).

38. 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.