

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 2Sfk/67/2022
Identifikačné číslo spisu: 4020200167
Dátum vydania rozhodnutia: 28. apríla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Elena Berthotyová
Funkcia: predsedníčka senátu, sudkyňa spravodajkyňa
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200167.1

ROZSUDOK

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: TOPNAD, a. s., Pod kalváriou 4602/72A, Topoľčany, IČO: 36 528 978, právne zastúpeného JUDr. Jurajom Gajdošíkom, advokátom, so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, v konaní o kasačnej sťažnosti proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/53/2020-167 zo dňa 19. januára 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/53/2020-167 zo dňa 19. januára 2022 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100334113/2020 zo dňa 3. februára 2020 z r u š u j e a v e c m u v r a c i a n a ďalšie konanie.

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

Odôvodnenie

I.

Konanie pred orgánmi verejnej správy

1. Daňový úrad Nitra rozhodnutím č. 102166299/2019 zo dňa 16. septembra 2019 (ďalej aj ako „rozhodnutie správcu dane“) podľa § 68 ods. 5 zák. č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v účinnom znení (ďalej aj „daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) v sume 2.000,- eur za zdaňovacie obdobie apríl 2014.

2. Na odvolanie žalobcu žalovaný rozhodnutím č. 100334113/2020 zo dňa 3. februára 2020 (ďalej aj ako „preskúmané rozhodnutie“) podľa § 74 ods. 4 daňového poriadku potvrdil rozhodnutie správcu dane.

3. Z odôvodnenia preskúmaného rozhodnutia najmä vyplynulo, že žalobca si v kontrolovanom zdaňovacom období uplatnil odpočítanie dane v sume 2.000,- eur z dodávateľskej faktúry č. 3004201403 zo dňa 30.04.2014 za dodané reklamno-propagačné služby na spravodajskom portály

www.netky.sk, úvodná strana, reklama - elektronický banner s odkazom Apríl 2014, od dodávateľa FLER spol. s r. o. (ďalej aj ako „dodávateľ“ alebo „spoločnosť FLER“).

4. Žalovaný zhrnul, že správca dane najmä zistil, že

- konateľom dodávateľa bol Peter Vince, od 01.06.2016 Pavel Sedlák;
- 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 a od 13.09.2014 je jej spoločníkom EC4B INTERNATIONAL, INC.;
- doručenie výzvy na predloženie dokladov právnemu nástupcovi spoločnosti FLER bolo neúspešné;
- svedok Peter Vince potvrdil spoluprácu so žalobcom, vystavenie faktúry, zrealizovanie reklamy a úhradu faktúry, o svojich tvrdeniach nepredložil žiadne dôkazy z dôvodu, že všetku dokumentáciu spoločnosti FLER odovzdal nástupníckej spoločnosti;
- Pavol Sedlák (konateľ právneho nástupcu dodávateľa) sa k správcovi dane nedostavil, nepredložil ani doklady týkajúce sa spoločnosti FLER;
- žalobca predložil CD nosiče, na ktorých sa nachádzal predmet plnenia dodávateľských faktúr od spoločnosti FLER;
- I. B. (externý finančný riaditeľ žalobcu) ukázal správcovi dane printscreen obrazovky z roku 2014, kde sa nachádzala reklama spoločnosti žalobcu na stránke netky.sk;
- štatutárny zástupca žalobcu L.. R. T. nemal vedomosť o tom, že by spoločnosť mala CD nosiče s vyobrazením reklamy spoločnosti na portály netky.sk za rok 2014;
- v roku 2015 sa správcovi dane nepodarilo skontaktovať s dodávateľom na adrese sídla;
- dodávateľ si v zdaňovacom období apríl 2014 uplatnil odpočítanie dane iba z dodávateľských faktúr od spoločnosti Moiled s. r. o., ktorá dňom 05.03.2016 zanikla. Jej právny nástupca, spoločnosť LesSem s. r. o., bola zrušená dňa 20.07.2017. Spoločníkom jej právneho nástupcu, spoločnosti JKH PLUS s. r. o. je spoločnosť EC4B INTERNATIONAL a konateľom Pavel Sedlák;
- spoločnosť Moiled s. r. o. v zdaňovacom období apríl 2014 uplatnila nárok na odpočítanie dane iba z faktúr od spoločnosti GO4IT s. r. o., ktorá dňa 11.04.2015 zanikla a jej právny nástupca - spoločnosť WTB, s. r. o. bola dňom 17.05.2017 ex offio vymazaná z obchodného registra;
- spoločnosť GO4IT s. r. o. si v zdaňovacom období II. štvrťroka 2014 ponížila daň na výstupe daňou na vstupe, pričom daňová povinnosť jej nevznikla z titulu dodania služby, ale z dôvodu uvedenia dane vo faktúre;
- vyššie uvedené subjekty vytvorili umelý reťazec plnení bez ekonomickej podstaty, s účelom formálneho vykázania obchodných transakcií;
- 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;
- do 18.06.2014 bol držiteľom domény netky.sk registrátor TOPZONE, s. r. o., od 19.06.2014 až do súčasnosti T.. L. F., z čoho pre správcu dane vyplynulo, že vlastníkom spravodajského portálu nebola v kontrolovaných mesiacoch spoločnosť FLER;

5. Vzhľadom na vyššie uvedené zistenia mal správca dane konštatovať, že žalobca nepreukázal reálne uskutočnenie zdaniteľného plnenia dodávateľom uvedeným na faktúre [avšak v rozpore s týmto - žalovaným a sprvu aj správcom dane prezentovaným záverom, správca dane napokon vo svojom rozhodnutí prijal záver o tom, že žalobca preukázal splnenie podmienok pre odpočítanie dane, pričom túto skutočnosť správca dane neakceptuje, a to vzhľadom na účasť žalobcu na daňovom podvode, pozn. kasačného súdu].

6. Ďalej žalovaný, reagujúc na námietky najmä uviedol, že:

- je zrejmé, že reklama vykonaná bola;
- svedok Peter Vince nepredložil žiadne účtovné doklady, ktoré by podložili jeho tvrdenie o priznaní a odvedení dane zo spornej faktúry;
- správca dane nie je povinný vyhľadávať dôkazy svedčiace v prospech žalobcu;
- daňové subjekty, ktoré vytvorili umelý reťazec plnení bez ekonomickej podstaty, s účelom formálneho vykázania obchodných transakcií, vykazovali v daňových priznaniach vysoké obraty a nízke daňové povinnosti;
- ak by žalobca konal aspoň s minimálnou mierou opatrnosti a obozretnosti v obchodnom styku, tak by zabránil svojej účasti na vykonávanom obchodnom reťazci, ktorý je poznačený podvodom;
- nebol zistený žiaden vzťah spoločnosti FLER k spravodajskému portálu netky.sk;

- cenová ponuka od deklarovaného dodávateľa nebola pre žalobcu najvýhodnejšia;
- žalobca nebol zaťažený dôkazným bremenom ohľadne plnení dodávateľa a jeho subdodávateľov;
- u spoločnosti FLER nebolo preukázané uskutočnenie zdaniteľného obchodu a nemohla mu tak ako dodávateľovi žalobcu vzniknúť daňová povinnosť v mesiaci apríl 2014.

II.

Konanie na správnom súde

7. Proti preskúmanému rozhodnutiu podal žalobca na Krajský súd v Nitre (ďalej aj ako „správny súd“) správnu žalobu, ktorú správny súd rozsudkom uvedeným v záhlaví tohto rozhodnutia (ďalej aj ako „napadnutý rozsudok“) zamietol. V odôvodnení najmä uviedol, že:

- predloženie faktúry je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane, ale nie je tým ešte preukázaná reálnosť a realizácia obchodnej transakcie zo strany tam uvedeného dodávateľa;
- z výpovedí vypočutých osôb malo byť zrejmé, 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 nevyhlásil spoluprácu dodávateľa so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správcu dane odkázal na verejne dostupné informácie;
- spoločnosti FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s. r. o. v zdaňovacom období apríl 2014 deklarovali obchodovanie len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca;
- spoločníkom spoločnosti FLER, SAMOS SLOVAKIA s. r. o., Moiled s. r. o., LesSem s. r. o., JKH PLUS s. r. o. je, resp. bola spoločnosť EC4B INTERNATIONAL INC.;
- žalobca nepreukázal dodanie fakturovaných služieb od deklarovaného dodávateľa;
- všetky zhromaždené podklady predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutie správcu dane;
- v prípade dôvodného spochybnenia dodávateľa uvedeného na faktúre je potrebné, aby daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcim právo poskytované zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty;
- žalobca nevyčerpal svoje vlastné dôkazné bremeno;
- predložený CD nosič nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala spoločnosť FLER;
- obchod s deklarovaným dodávateľom, o ktorom svedčí len existencia formálnych dokladov, nevystihuje reálnu podstatu a ekonomický účel podnikania, naopak, dá sa hovoriť o podieľaní sa na zneužití práva vyplývajúceho zo zásady neutrality dane všetkými zúčastnenými článkami v obchodnom reťazci;
- 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);
- subjekty, ktoré prijímú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia, resp. plnenia, ktoré prijímú, neboli poznačené podvodom, bez ohľadu na to, či ide o podvod vo vzťahu k dani z pridanej hodnoty, alebo iné podvody, musia mať možnosť spoľahnúť sa na zákonnosť týchto plnení bez toho, aby riskovali, že stratia svoje právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe (rozsudok Axel Kittel a Recolta Recycling);
- 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;
- svedok Peter Vince nepredložil o deklarovanom obchode žiadne dôkazy a nevedel o ňom podať potrebné informácie. Rovnako sa konkrétne nevedeli vyjadriť ani štatutárni zástupcovia žalobcu, ani zamestnanec spoločnosti žalobcu;
- skutočnosť, že tvrdenia zástupcov žalobcu a svedka Petra Vinceho nebolo možné overiť v účtovnej evidencii nástupníckej spoločnosti, nemožno pričítať na vrub správcu dane;
- rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaneho dodávateľa žalobcovi, preto nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva;
- vzhľadom na následné zmeny, ktoré nastali v spoločnostiach, vystupujúcich v reťazci FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT s. r. o. nebolo možné, aby správca dane zistil predmet obchodovania medzi nimi;
- dôvodom neuznania uplatneného odpočítania nie je skutočnosť, že deklarovany dodávateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na poskytnutie služby(ako to je vo veci C-610/19) alebo žeby neboli dodržané predpisy v oblasti účtovníctva. Dôvodom neuznania uplatneného odpočítania dane, bola celkom jednoznačne skutočnosť, že žalobca nepreukázal, či a akým spôsobom si preveril spoločnosť dodávateľa, ale hlavne nepreukázal reálnosť dodania zo strany deklarovaneho dodávateľa.

III.

Kasačná sťažnosť, stanoviská

A)

8. Proti rozsudku správneho súdu podal žalobca (ďalej aj ako „sťažovateľ“) včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g/ S. s. p.) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie.

9. V kasačnej sťažnosti sťažovateľ najmä uviedol, že

- sťažovateľ vyčerpал všetky dôkazné možnosti na jeho strane a v rámci nich preukázal dodanie služby deklaroványm 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 služby;
- 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 odpočítanie preukázať materiálne plnenie od deklarovaneho dodávateľa a to aj vtedy, ak týmto plnením disponuje a predloží k tomu faktúru a až potom prechádza na správcu dane dôkazné bremeno, a teda nejde o prípad, kedy by sťažovateľ vyčerpал svoje vlastné dôkazné bremeno;
- je zmätočným tvrdenie, 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 správcu dane a na druhej strane tvrdí, že kasačný sťažovateľ neunesol 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 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 tvrdenie o nedodaní služby zo strany deklarovaného dodávateľa ničím nepodložil;
- sťažovateľ postupoval štandardne pri realizácii obchodu, ktorý nebol jeho hlavným predmetom činnosti;
- sťažovateľ si overil dodávateľa v registri daňových dlžníkov ako aj v registri, z ktorého vyplynulo, že u spoločnosti FLER nie 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;

B)

10. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

IV.

Vybrané ustanovenia, z ktorých kasačný súd vychádzal

Podľa § 19 ods. 2 zákona č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v účinnom znení (ďalej aj ako „zákon o DPH“), daňová povinnosť vzniká dňom dodania služby.

Podľa § 49 ods. 1 zákona o DPH, právo odpočítať daň z tovaru alebo zo služby vzniká platiteľovi v deň, keď pri tomto tovare alebo službe vznikla daňová povinnosť.

Podľa § 49 ods. 2 písm. a) zákona o DPH, 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.

Podľa § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, právo na odpočítanie dane podľa § 49 môže platiteľ uplatniť, ak pri odpočítaní dane podľa § 49 ods. 2 písm. a) má faktúru od platiteľa vyhotovenú podľa § 71.

Podľa § 469 S. s. p. ak dôjde k zrušeniu napadnutého rozhodnutia a k vráteniu veci na ďalšie konanie a nové rozhodnutie, krajský súd aj orgán verejnej správy sú viazaní právnym názorom kasačného súdu.

V.

Právne názory kasačného súdu

11. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky ako súd kasačný (ďalej len „kasačný súd“) preskúmal rozsudok správneho súdu v medziach sťažnostných bodov (§ 438 ods. 2, § 445 ods. 1 písm. c/, ods. 2, § 453 S. s. p.), pričom po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná oprávnenou osobou v zákonnej lehote (§ 442 ods. 1, § 443 ods. 2 písm. a/, § 145 ods. 2 písm. a/ S. s. p.) a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 S. s. p.) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

12. Rozhodol bez nariadenia pojednávania (§ 455 S. s. p.) s tým, že deň vyhlásenia rozhodnutia bol zverejnený na úradnej tabuli súdu a na internetovej stránke Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky. Rozsudok bol verejne vyhlásený (§ 137 ods. 4 v spojení s § 452 ods. 1 S. s. p.).

13. Podstatou kasačných námietok sťažovateľa predstavuje tvrdenie, že krajský súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno sťažovateľa ako absolútne, a že splnenie hmotnoprávných podmienok pri uznanie odpočtu dane preukázal.

14. 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.

15. 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 vlastník, 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).

16. 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 unesol 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 spravídla 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.

17. V prvom rade je podstatné zdôrazniť, že odmietnutie odpočtu DPH z dôvodu nesplnenia hmotnoprávnych podmienok a z dôvodu účasti na podvodnom reťazci sú dva zásadne odlišné dôvody, ktoré nie je možné kumulovať, pretože sa vzájomne vylučujú. Pri preukazovaní zapojenia do podvodného reťazca sa spravidla vychádza z premisy, že hmotnoprávne podmienky odpočtu DPH sú splnené.

18. 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 hmotnoprávnych 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).

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

20. Obdobne správny súd popri argumentácii, týkajúcej sa spochybnenia deklarovaného dodávateľa, opakovane poukazoval na existenciu obchodného reťazca (FLER, Moiled s. r. o. a GO4IT 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.

21. 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 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 zameril na preskúmanie udržateľnosti tohto záveru.

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

23. 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).

24. 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.

25. 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 aktuálnej 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.

26. 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 T. L. F. (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.

27. 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 tom 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.“

28. 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 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.

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

30. 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 spochybníť 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).

VI.

Záver

31. Z uvedených dôvodov dospel kasačný súd k záveru, že krajský súd porušil zákon v zmysle ustanovenia § 440 ods. 1 písm. g) S. s. p., keď zamietol správnu žalobu proti rozhodnutiu žalovaného. Preto kasačný súd rozhodol tak, ako je uvedené vo výrokovej časti tohto rozhodnutia.

32. O nároku na náhradu trov konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 2 v spojení s § 167 ods. 1 SSP tak, že 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).

33. 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 rozsudku n i e j e prípustný opravný prostriedok.