

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/118/2022
Identifikačné číslo spisu: 4020200168
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200168.1

ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Anity Filovej, zo sudkyne Mgr. Kristíny Babiakovej a zo sudcu JUDr. Rastislava Dlugoša, PhD. (sudca spravodajca), vo veci žalobkyne (sťažovateľky): TOPNAD, a. s., IČO: 36 528 978, so sídlom Pod kalváriou 4602/72A, 955 01 Topoľčany, právne zastúpená: JUDr. Juraj Gajdošík, advokát, so sídlom Miletičova 23, 821 09 Bratislava, proti žalovanému: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, so sídlom Lazovná 63, 974 01 Banská Bystrica, o preskúmanie zákonnosti rozhodnutia žalovaného č. 100335373/2020 zo 4. februára 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 26 S 15/2020-143 z 24. marca 2022, takto

r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 26 S 15/2020-143 z 24. marca 2022 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100335373/2020 zo 4. februára 2020 zrušuje a vec mu vracia na ďalšie konanie.

II. Žalobkyni priznáva právo na úplnú náhradu trov konania pred správnym súdom a pred kasačným súdom.

O d ô v o d n e n i e

I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany (ďalej aj ako „správca dane“), vykonal u žalobkyni daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie apríl až december 2014, o výsledku ktorej vypracoval protokol č. 100021310/2019 z 3. januára 2019. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 102169103/2019 zo 16. septembra 2019 v zmysle § 68 ods. 6 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) určil žalobkyni rozdiel v sume nadmerného odpočtu 4 400 eur za zdaňovacie obdobie december 2014 a to tak, že nadmerný odpočet uplatnený v podanom daňovom priznaní v sume 14 024,17 eur znížil na sumu 9 624,17 eur.

2. Správca dane posudzoval dodanie

- reklamno-propagačnej služby (veľká mesačná kampaň reklamný banner B2 350x350px v mesiaci december 2014) na základe dodávateľskej faktúry č. 2912201401 z 29. decembra 2014 v celkovej sume 12 000 eur (základ dane 10 000 eur a DPH 20 % v sume 2 000 eur),
- reklamno-propagačnej služby (reklama - reklamný banner s odkazom 300x300px v mesiaci december 2014) na základe dodávateľskej faktúry č. 2912201402 z 29. decembra 2014 v celkovej sume 12 000 eur (základ dane 10 000 eur a DPH 20 % v sume 2 000 eur),
- reklamno-propagačnej služby (úvodná stránka TOP správy, PR článok zobrazený na úvodnej stránke v dennom spravodajstve v mesiaci december 2014) na základe dodávateľskej faktúry č. 2811201411 z 29. decembra 2014 v celkovej sume 2 400 eur (základ dane 2 000 eur a DPH 20 % v sume 400 eur)

od spoločnosti FLER spol. s r. o., IČO: 47 528 869 (od 30. marca 2017 zlúčená so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s.r.o., IČO: 46 061 151). Dospel k záveru, že žalobkyňa v priebehu daňovej kontroly a vyrubovacieho konania nepreukázala splnenie 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 v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o DPH“) a uvedené splnenie deklarovala len preukázaním formálnych dokladov.

3. Správca dane mal za to, že pokiaľ si žalobkyňa uplatňovala nárok na odpočítanie dane z dodávateľských faktúr, musela byť zároveň schopná preukázať, že zdaniteľný obchod bol skutočne v deklarovanom rozsahu aj dodávateľom uvedeným na faktúre (spoločnosťou FLER spol. s r. o.) uskutočnený, čo sa v tomto prípade nepreukázalo. Správca dane založil svoje pochybnosti na svedeckej výpovedi p. Petra Vinceho (konateľ spoločnosti FLER spol. s r. o. v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia uvedeného na predmetnej faktúre), ktorý síce potvrdil vykonanie vyfakturovaných prác a ich úhradu, ako aj zaevidovanie faktúry v účtovnej evidencii a následne jej zdanenie, avšak svoje tvrdenia nevedel preukázať, pretože účtovnú evidenciu spoločnosti odovzdal konateľovi nástupníckej spoločnosti. K ekonomickej činnosti, k jej materiálno-technickému zabezpečeniu, ku zamestnancom a k dodávateľom spoločnosti sa vyjadriť nevedel, resp. sa vyjadroval nepresne. Taktiež uviedol, že v čase uskutočnenia zdaniteľného plnenia bol majiteľom predmetnej internetovej stránky www.netky.sk, avšak správca dane po požiadavke o súčinnosť zistil od spoločnosti SK-NIC, a.s., IČO: 35 698 446, že od začiatku roku 2014 do 18. júna 2014 bola držiteľom dotknutej domény spoločnosť TOPZONE, s.r.o., IČO: 36 275 000 a od 19. júna 2014 sa držiteľom stal p. A., ktorý uviedol, že mu z predmetnej domény nevznikli žiadne odplatné vzťahy a že nevykonával ani žiadnu podnikateľskú činnosť. Správca dane ďalej vychádzal z toho, že obchodný prípad je dvojstranný právny akt, ktorý musia viesť preukázať obidvaja obchodní partneri, ktorí v prípade realizácie obchodného vzťahu disponujú rovnakými listinnými dôkazmi. V tomto prípade realizáciu obchodnej transakcie preukázal iba jeden obchodný partner, ktorým bola žalobkyňa a ktorá predložila formálne doklady (faktúry, doklady o úhradách, CD nosiče s printscreenmi obrazovky so zobrazenou reklamou, atď.). Napriek tomu však ani podrobný opis spolupráce predsedom predstavenstva a obchodným riaditeľom žalobkyne, nie je dôkazom o tom, že reklamné a propagačné práce vykonala pre žalobkyňu spoločnosť FLER spol. s r. o. Dodávateľ mu nepredložil žiadne dôkazy, čím spôsobil, že nemal možnosť realizáciu obchodného vzťahu preveriť, a teda nemohol vysloviť záver, že obchodná transakcia bola uskutočnená v zmysle vystavenej dodávateľskej faktúry spoločnosťou deklarovanou na faktúre. Záverom správca dane poukázal na to, že žalobkyňa nebola pri výbere obchodného partnera opatrná a pravdepodobne si ho dostatočne nepreverila, keďže nemala vedomosť o tom, či dodávateľ mal zriadené sídlo, zamestnancov a materiálno-technické zabezpečenie. Skutočnosť, že dodávateľ nebol uvádzaný ako daňový dlžník a nebola mu zrušená registrácia k dani z pridanej hodnoty, nie je možné považovať za dostatočne preverenie si informácií, týkajúcich sa dodávateľa ako obchodného partnera. Žalobkyňa práve svojim neobozretným a neopatrným konaním vo vzťahu k novému obchodnému partnerovi spoločnosti FLER spol. s r. o. umožnila, že táto spoločnosť získala neoprávnený daňový prospech tým, že si v zdaňovacom období december 2014 uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty z dodávateľských faktúr od jediného dodávateľa spoločnosti Moiled s.r.o., IČO: 47 605 529 a ten si uplatnil odpočítanie dane z pridanej hodnoty z faktúr od jediného dodávateľa spoločnosti GO4IT s.r.o., IČO: 46 218 726, u ktorej daň z pridanej hodnoty sa stala splatnou len jej uvedením na faktúre v zmysle ustanovenia § 69 zákona o DPH, avšak nie z titulu reálneho uskutočnenia zdaniteľného plnenia, pri ktorom vznikla daňová povinnosť podľa § 19 cit. zák. s následnou možnosťou uplatnenia práva na odpočítanie.

4. Napadnutým rozhodnutím žalovaný na odvolanie podané žalobkyňou potvrdil prvostupňové rozhodnutie správcu dane. V plnom rozsahu sa stotožnil so závermi správcu dane a nad rámec dodal, že zákon o DPH stanovil pre dokazovanie nároku na odpočítanie dane z pridanej hodnoty prísnejšie podmienky ako pri iných druhoch daní. Žalobkyňa predložením faktúry splnila len jednu z podmienok, ktorá ju oprávňuje k odpočítaniu dane v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH, avšak druhú podmienku, že dodanie predmetnej služby bolo reálne uskutočnené deklarovanou dodávateľskou spoločnosťou FLER spol. s r. o. nepreukázala. K namietanému dôkaznému bremenu žalovaný uviedol, že hoci dôkazné bremeno nie je absolútne, primárne je však nevyhnutné, aby dôkazné bremeno uniesol daňový subjekt, ktorý disponuje právom uplatniť si odpočítanie dane. Dokazovanie zo strany správcu dane slúži až na následnú verifikáciu skutočností a dokladov predkladaných daňovým subjektom. Upozornil na to, že overovanie obchodných partnerov síce nie je povinnosťou daňového subjektu, pokiaľ si však daňový subjekt uplatňuje právo na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať reálnosť deklarovaneho obchodu. V prípade nedostatočného preverenia dodávateľa sa dostáva do dôkaznej núdze, ako tomu bolo i v tejto veci. Žalovaný záverom dodal, že správca dane vydaním desiatich rozhodnutí k dani z pridanej hodnoty a zároveň k dani z príjmov právnickej osoby za zdaňovacie obdobie 2014 v rámci jedného vyrubovacieho konania, žiadnym spôsobom neporušil § 46 Daňového poriadku.

5. Žalobkyňa podala proti rozhodnutiu žalovaného správnu žalobu. Namietala, že správca dane na ňu preniesol celé dôkazné bremeno iba z dôvodu pochybností o podnikaní dodávateľskej spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorej konateľ nepredložil dôkazy požadované správcou dane, načo žalobkyňa nemala žiadny vplyv. Správca dane tak urobil napriek tomu, že žalobkyňa poskytovala súčinnosť, predložila všetky potrebné doklady ohľadom toho, že reklamná služba bola dodaná a ňou tvrdené skutočnosti riadnym spôsobom preukázal aj samotný konateľ dodávateľskej spoločnosti FLER spol. s r. o., ktorý potvrdil spoluprácu so žalobkyňou, ako aj vystavenie dodávateľských faktúr. Žalobkyňa má za to, že nemôže byť znevýhodnená len preto, že dodávateľ uvedený na faktúre, prípadne iné daňové subjekty odlišné od žalobkyne, nespolupracujú so správcou dane. Daňové orgány jej tak pričítali existenciu dôkaznej núdze ohľadom skutočností, ktoré netvorili jej dôkazné bremeno. Taktiež poukázala na to, že žalovaný si vo svojej argumentácii odporuje, keď na str. 9 uvádza že žalobkyňa „druhú podmienku, že k dodaniu služby reálne došlo, nepreukázala“ a v rozpore s tým na str. 10 uvádza, že „z vykonaného dokazovania je zjavné, že reklama vykonaná bola.“

6. Správny súd tu napadnutým rozsudkom žalobu zamietol. Najskôr poukázal na to, že v obdobnej právnej veci s totožnými účastníkmi konania, avšak v súvislosti s rozdielnymi zdaňovacími obdobiami, senáty správneho súdu posudzovali predmetnú právnu otázku odlišne. Správny súd sa priklonil k názoru, že pokiaľ si daňový subjekt uplatňuje nárok na odpočítanie dane, musí byť schopný preukázať, že zdaniteľné obchody boli i reálne uskutočnené dodávateľom uvedeným na predmetnej faktúre. Z tohto dôvodu dôkazné bremeno zaťažuje daňový subjekt a je jeho povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti. Bolo tak povinnosťou žalobkyne v prípade, ak si uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty pri plnení, ktoré jej mala dodať dodávateľská spoločnosť FLER spol. s r. o., aby preukázala nielen existenciu zdaniteľného plnenia (ktorú daňové orgány nespochybnili), ale aj jeho skutočné dodanie zo strany tejto dodávateľskej spoločnosti. Predložený CD nosič, na základe ktorého daňové orgány uznali dodanie plnenia žalobkyne, nie je dôkazom o tom, že dodanie realizovala predmetná dodávateľská spoločnosť. Správny súd taktiež uviedol, že žalobkyňa nevykonala dostatočnú starostlivosť na preverenie svojho obchodného partnera, s ktorým začala obchodovať po jeho pomerne krátkej dobe existencie a pôsobenia na trhu. Záverom poukázal na rozhodnutia Súdneho dvora EÚ vo veciach Bonik (C-285/11), Stroy trans (C-642/11), Vikingo (C-610/19), na príklade ktorých demonštroval, že overenie existencie zdaniteľného plnenia sa musí uskutočniť v súlade s pravidlami dokazovania vnútroštátneho práva, na základe celkového posúdenia všetkých dôkazov a skutkových okolností prejednávanej veci.

II.

Argumentácia účastníkov konania

7. Žalobkyňa proti napadnutému rozsudku správneho súdu podala kasačnú sťažnosť, v ktorej žiadala zrušiť tento rozsudok z dôvodu podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP a vec vrátiť správne mu súdu na ďalšie konanie. Žalobkyňa najskôr stručne zrekapitulovala argumentáciu správneho súdu a následne uviedla, že sa nestotožňuje s jeho záverom, že v tomto konaní neuniesla dôkazné bremeno, nakoľko vyčerpala

všetky dôkazné možnosti na svojej strane a v rámci nich preukázala dodanie služby deklaroványm dodávateľom. Opakovane uvádza, že všetky zúčastnené strany predmetného obchodného vzťahu potvrdili jeho existenciu a dodanie služby. Správcovi dane poskytla všetky požadované a dostupné doklady (faktúry, zmluvy, CD nosiče s printscreenmi obrazovky so zobrazenou reklamou, vyjadrenia a pod.), ktorými disponovala a pri ktorých je aj rozumne možné očakávať, že nimi disponovať bude. Dodanie predmetnej služby je špecifickým nehmotným plnením, ktoré nemá žiadny „výrobný list“ a na vyhotovenie, ktorého nie sú použité materiály, ktorých nadobudnutie by bolo možné teoreticky overiť. Má za to, že v tomto smere už nie je možné od nej požadovať žiadne ďalšie doklady preukazujúce skutočnosť, že službu dodala deklarovaná dodávateľská spoločnosť FLER spol. s r. o. Naďalej zastáva názor, že splnila všetky podmienky na odpočítanie dane z pridanej hodnoty v zmysle § 51 ods. 1 písm. a) zákona o DPH a to tým, že predložila faktúru od platiteľa a zároveň preukázala existenciu materiálneho plnenia od deklarovaneho dodávateľa. Pokiaľ správca dane spochybnil skutočnosť, že službu dodal deklarováný dodávateľ, mal toto spochybnenie preukázať, čo v predmetnej veci neurobil. Dodávateľa predmetnej služby si v rozumnej a primeranej miere preverila v rozsahu možností štandardnej obchodnej spolupráce a vychádzala z toho, že dodávateľská spoločnosť nebola evidovaná v žiadnych negatívnych registroch (daňových dlžníkov, zrušenie registrácie na DPH), a preto v tomto smere nemala a nemohla mať žiadne pochybnosti o jej dôveryhodnosti. Záverom poukázala na viaceré argumentačné rozpory v rozsudku správneho súdu a zároveň dala do pozornosti rozsudok Súdneho dvora Európskej únie vo veci Vikingo (C-610/19) z 3. septembra 2020, najmä nasledovnú časť: „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 a nepostačuje to ani na to, aby mohlo byť spoločnosti odopreté právo na odpočítanie...“

8. Žalovaný navrhol kasačnú sťažnosť zamietnuť, pretože sa v plnom rozsahu stotožnil so závermi správneho súdu.

III.

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

9. Vec bola predložená Najvyššiemu správneému súdu Slovenskej republiky 2. decembra 2022. Vec bola náhodným spôsobom pridelená do piateho senátu Najvyššieho správneho súdu a v tomto senáte bola pridelená sudkyňi spravodajkyňi JUDr. Anite Filovej. Na základe § 27a ods. A rozvrhu práce Najvyššieho správneho súdu v znení jeho opatrenia č. 5 bola vec prerozdelená do ôsmeho senátu Najvyššieho správneho súdu, ktorý o nej rozhodol v zložení uvedenom v záhlaví tohto rozsudku pod pôvodnou spisovou značkou.

10. Najvyšší správny súd, po zistení, že kasačná sťažnosť bola podaná včas (§ 443 ods. 1 SSP), oprávnenou osobou (§ 442 ods. 1 SSP), smeruje proti rozhodnutiu, proti ktorému je prípustná (§ 439 SSP), a má predpísané náležitosti (§ 57 SSP a § 445 SSP), preskúmal napadnutý rozsudok, ako aj konanie, ktoré mu predchádzalo, pričom dospel k záveru, že kasačná sťažnosť je dôvodná.

11. Predmetom kasačného konania je, či správny súd správne posúdil, s ohľadom na dôvod neuznania uplatneného práva na odpočet z realizovaných obchodov, ktorým bola absencia totožnosti dodávateľa služieb uvedeného na faktúre a reálneho dodávateľa služieb, pri nespochybnení existencie dodaných služieb a pri uznaní splnenia formálnych podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH, mieru dôkazného bremena, ktoré zaťažovalo žalobkyňu v daňovom konaní, a v tomto kontexte aj náležite posúdil rozsah a výpovednú hodnotu dokazovania vykonaného správcem dane. Správca dane žalobkyňi neuznal splnenie hmotnoprávných podmienok na priznanie práva na odpočítanie DPH.

12. 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.

13. Kasačný súd zistil, že predmetom jeho právneho posúdenia už boli skutkovo a právne obdobné veci žalobkyne (totožná právna otázka týkajúca sa v podstate veci rozloženia dôkazného bremena medzi daňový subjekt a správcu dane s ohľadom na rovnakého dodávateľa) - vedené pod sp. zn. 2 Sfk 13/2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014), 2 Sfk 27/2022 (zdaňovacie obdobie september 2014) a 2 Sfk 67/2022 (zdaňovacie obdobie apríl 2014) všetky z 28. apríla 2023, pričom rozdielnosť spočíva len v tom, že sa jedná o iné zdaňovacie obdobia šetrené v rámci tej istej daňovej kontroly. V uvedených veciach kasačný súd kasačným sťažnostiam žalobkyne vyhovel.

14. V súlade s postupom podľa § 464 ods. 1 SSP, kasačný súd v ďalšom poukazuje na odôvodnenie rozsudku sp. zn. 2 Sfk 13/2023 z 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie máj 2014), s ktorým sa v celom rozsahu stotožnil a neidentifikoval žiadne dôvody, pre ktoré by sa mal od tejto argumentácie odchýliť preto uvádza vybrané časti:

„13. Podstatou kasačných námietok sťažovateľa predstavuje tvrdenie, že krajský súd nesprávne právne posúdil dôkazné bremeno sťažovateľa ako absolútne, a že splnenie hmotnoprávnych podmienok pre 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 odpočítat 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 odpočítat 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 zákonných 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 nesúlad skutočností 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.

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 správca 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 spol. s r.o. Preto sa kasačný súd, v medziach vznesených sťažnostných bodov, primárne zamerlal 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 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.

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 správcou dane mala byť registrátorom tejto domény aj naďalej spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a jej držiteľom O. A. K. (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 správca 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 hmotnoprávnych 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).“

IV.

Záver

15. Zo všetkých uvedených dôvodov tak kasačný súd dospel k záveru, že správny súd zamietol správnu žalobu na základe nesprávneho právneho posúdenia veci, čo napĺňa uplatnený kasačný dôvod podľa § 440 ods. 1 písm. g) SSP. Z rovnakého nesprávneho právneho názoru, však vychádzalo aj napadnuté rozhodnutie žalovaného, čo odôvodňuje jeho zrušenie podľa § 191 ods. 1 písm. c) SSP. Preto kasačný súd podľa § 462 ods. 2 SSP napadnutý rozsudok zmenil tak, že zrušil napadnuté 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).

16. O trovách kasačného konania rozhodol kasačný súd podľa § 467 ods. 1 a 2 SSP v spojení s § 167 ods. 1, keď žalobkyňa bola v konaní pred správnym súdom a pred kasačným súdom plne úspešná.

Žalovaný nemal vo veci úspech, preto mu podľa § 168 SSP a contrario nevzniklo právo na akúkoľvek náhradu trov konania.

17. Toto rozhodnutie prijal senát Najvyššieho správneho súdu v pomere hlasov 3:0.

Poučenie :

Proti tomuto rozhodnutiu nie je prípustný opravný prostriedok.