

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky
Spisová značka: 5Sfk/68/2022
Identifikačné číslo spisu: 4020200237
Dátum vydania rozhodnutia: 25. júla 2023
Meno a priezvisko: JUDr. Anita Filová
Funkcia: predsedníčka senátu
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200237.1

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. 100548988/2020 z 27. februára 2020, o kasačnej sťažnosti žalobkyne proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S 76/2020-171 z 26. januára 2022, takto

rozhodol:

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11 S 76/2020-171 z 26. januára 2022 mení tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100548988/2020 z 27. 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.

Odôvodnenie

I.

Priebeh administratívneho konania a správneho súdneho konania

1. Daňový úrad Nitra, pobočka Topoľčany (ďalej aj ako „správca dane“), vykonal u žalobkyne daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty za zdaňovacie obdobie január až september 2015, o výsledku ktorej vypracoval protokol č. 100024140/2019 z 3. januára 2019. Na základe výsledkov daňovej kontroly správca dane rozhodnutím č. 102181521/2019 zo 17. septembra 2019 v zmysle § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní v znení neskorších predpisov (ďalej len „Daňový poriadok“) vyrubil žalobkyni rozdiel dane v sume 2 000 eur za zdaňovacie obdobie júl 2015 a to tak, že daň vyrubenú podaným daňovým priznaním v sume 18 218,28 eur zvýšil na sumu 20 218,28 eur.

2. Správca dane posudzoval dodanie

· reklamno-propagačnej služby (reklamný banner B7 300x200px inzercia zobrazovaná na úvodnej internetovej stránke www.netky.sk v mesiaci júl 2015) na základe dodávateľskej faktúry č.

3107201512 z 31. júla 2015 v celkovej sume 12 000 eur (základ dane 10 000 eur a DPH 20 % v sume 2 000 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 hmotnoprávných 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 dodávateľskej faktúry, 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. U., 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 vedieť 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 júl 2015 uplatnila odpočítanie dane z pridanej hodnoty hlavne z faktúr od 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 CEROME s.r.o., IČO: 46 016 066, ktorá mala v zdaňovacom období júl jedného dodávateľa, a to spoločnosť Nenostar s. r. o., IČO: 47 624 205, ktorá si ponížila daň na výstupe faktúrami od dodávateľov, ktorí nepotvrdili žiadne dodania pre túto spoločnosť a vylúčili s ňou akúkoľvek spoluprácu.

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 z ustanovenia § 47 Daňového poriadku nevyplýva, že by správca dane nemohol vykonať u daňového subjektu daňovú kontrolu, ktorej predmetom bude viac zdaňovacích období na rôzne druhy daní tak, ako to namieta žalobkyňa. K námietke vydaniu viacerých rozhodnutí žalovaný uviedol, že v zmysle § 47 Daňového poriadku môžu byť daňovému subjektu uložené povinnosti alebo priznané práva iba rozhodnutím, a preto je potrebné, aby za každé kontrolované zdaňovacie obdobie bolo vydané samostatné rozhodnutie, ktorým správca dane uloží daňovému subjektu povinnosť alebo mu

prizná právo. Správca dane tak nijako nepochybil, keď vydal rozhodnutie za každé kontrolované zdaňovacie obdobie dane z pridanej hodnoty a dane z príjmov. K námietke, že správca dane preniesol na žalobkyňu dôkazné bremeno aj ohľadne preukázania všetkých opatrení, ktoré prijal za účelom eliminácie rizika, že bude súčasťou podvodného daňového reťazca, žalovaný uviedol, že správca dane spoločnosti, ktoré sa mali podieľať na obchodovaní s dodávateľskou spoločnosťou popísal len v súvislosti s poukázaním na vykonávanie ekonomickej činnosti spoločnosti FLER spol. s r. o. Zdôraznil, že správca dane neuznal žalobkyňu právo na odpočítanie dane z dôvodu, že dodávateľská spoločnosť vykonanie fakturovaných prác v prospech žalobkyne žiadnym spôsobom nepreukázala a taktiež z dôvodu, že sa nepreukázalo, že fakturované práce boli vykonané spoločnosťou na faktúrach uvedenou ako dodávateľ a nie z dôvodu konania subdodávateľských spoločností a neopatrnosti žalobkyne pri obchodovaní s obchodným reťazcom.

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 nespolupracuje so správcou dane. Taktiež poukázala na to, že argumentácia správcu dane a žalovaného si vzájomne odporuje, keďže správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na str. 35 uviedol, že „k daňovému podvodu a k daňovému úniku došlo na začiatku reťazca pri spoločnosti Nenostar s. r. o. ..., kontrolovaný daňový subjekt o podvodnom konaní mohol vedieť, ak by dodržiaval zásady opatrného a obozretného obchodného styku“ a v rozpore s tým žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že „správca dane nesankcionuje daňový subjekt za neopatrnosť pri obchodovaní s obchodným reťazcom, ale z dôvodu, že nebolo preukázané, že fakturované práce boli vykonané spoločnosťou uvedenou na faktúrach, ako dodávateľom, čím nesplnil podmienky na uplatnenie práva na odpočítanie dane.“ Poukázala aj na ďalší rozpor, kedy správca dane v prvostupňovom rozhodnutí na str. 17 uviedol, že „správca dane opakovane uvádza, že nebola spochybnená existencia reklamných služieb, avšak preverovaním bolo zistené, že dodanie služby dodávateľom nebolo preukázané“, zatiaľ čo žalovaný v napadnutom rozhodnutí uvádza, že „daňový subjekt predložením faktúry splnil iba jednu z podmienok oprávňujúcich ho k odpočítaniu dane, ale druhú, že k dodaniu služby reálne došlo, nepreukázal. Samotné predloženie faktúry je holé tvrdenie, že k dodaniu služby došlo a bez ďalších dôkazov z hľadiska dane z pridanej hodnoty, je nepostačujúcim argumentom o tom, že služba reálne bola dodaná.“

6. Správny súd tu napadnutým rozsudkom žalobu zamietol. Stotožnil sa s argumentáciou žalovaného a uviedol, že predloženie faktúry je len jednou z podmienok pre uznanie odpočítania dane z pridanej hodnoty, ale nie je tým ešte preukázaná realita a realizácia obchodnej transakcie zo strany dodávateľa uvedeného na faktúre, pretože dnes je technicky možné vyhotoviť akýkoľvek doklad na akékoľvek plnenie bez ohľadu na to, či plnenie deklarované v dokladoch bolo i reálne uskutočnené. Ďalej mal za to, že z výpovedí vypočutých osôb bolo zrejmé, že sa nevedeli vyjadriť k obchodnému vzťahu medzi žalobkyňou a dodávateľskou spoločnosťou FLER spol. s r. o. Potvrdenie spolupráce a vystavenie faktúry konateľom deklarovanej dodávateľskej spoločnosti p. Petrom Vincem ešte nepotvrďuje dôvodnosť fakturácie za mesiac júl 2015 a dodanie samotnej služby zo strany dodávateľa uvedeného na faktúre. Dôkazom o dodaní plnenia zo strany tohto dodávateľa nie je ani CD nosič. Poukázal na to, že žalovaný ani správca dane v administratívnom konaní nepochybovali, že služby na predmetnej faktúre boli dodané. Avšak na základe vykonaného dokazovania dôvodne konštatovali, že nebolo preukázané poskytnutie fakturovaného plnenia žalobkyňu práve spoločnosťou FLER spol. s r. o., a teda nebola preukázaná dôvodnosť uplatneného odpočítania dane z pridanej hodnoty na základe predmetnej faktúry. Povinnosťou správcu dane nie je zisťovať, od ktorého iného dodávateľa žalobkyňa plnenie v skutočnosti prevzala, alebo akým spôsobom ho získala, pokiaľ skutkové zistenia nepreukazujú tvrdenia žalobkyne o tom, že predmetné plnenie jej dodala ňou deklarovaná spoločnosť. V tomto prípade dôkazná povinnosť zaťažuje daňový subjekt, teda žalobkyňu a je jej povinnosťou preukázať všetky ním tvrdené skutočnosti. Pokiaľ dôjde k dôvodnému spochybneniu dodávateľa uvedeného na faktúre, je potrebné, aby sám daňový subjekt preukázal, že vynaložil a prijal všetky

rozumné opatrenia, aby zabránil tomu, že sa ocitne v kolotoči fiktívnych zdaniteľných plnení zneužívajúcich právo poskytované zásadou neutrality dane z pridanej hodnoty. Dodal, že žalobkyni možno vytknúť nedostatok opatrnosti a odbornej starostlivosti pri výbere obchodného partnera, s ktorým podľa predloženej faktúry obchodovala. Zo žiadneho vyjadrenia žalobkyne nevyplývalo, že by si preverovala dodávateľskú spoločnosť FLER spol. s r. o., či je dôveryhodná z hľadiska plnenia záväzkov, odvádzania daní, preukazovania reálneho nadobudnutia a dodania služieb. Záverom uviedol, že žalobkyňa v prejednávanej veci neunesla dôkazné bremeno, pretože nepreukázala, že zdaniteľný obchod bol reálne uskutočnený práve spoločnosťou uvedenou na faktúre, a preto jej nemôže byť uplatnené právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty z predmetnej faktúry uznané ako oprávnené. Všetky zhromaždené podklady a dôkazy predstavujú presvedčivý a vnútorne nerozporný, konzistentný dôkaz, dostatočne relevantný pre rozhodnutia správnych orgánov.

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 súdu na ďalšie konanie. Žalobkyňa najskôr stručne zrekapitulovala argumentáciu správneho súdu a následne uviedla, že sa nestotožňuje s jeho záverom, že v tomto konaní neunesla 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 sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

III.

Argumentácia Najvyššieho správneho súdu Slovenskej republiky

9. Vec bola predložená Najvyššiemu správne súdu Slovenskej republiky 1. augusta 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 nespochybní 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 správcom 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 66/2022 z 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2015), 2 Sfk 25/2022 z 29. mája 2023 (zdaňovacie obdobie január 2015) a 4 Sfk 119/2022 zo 14. júna 2023 (zdaňovacie obdobie február 2015), 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 66/2022 z 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2015), 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 hmotnoprávných 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 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 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 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.

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 42 a 43 rozhodnutia správcu dane).

19. V rozpore s týmto vyhodnotením žalovaný ustálil záver o spochybnení osoby dodávateľa, pričom túto zmenu neobjasnil.

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

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 zamerl 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 sa daňové orgány opomenuli logicky vysporiadať s informáciou, 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 správcom dane mala byť registrátorom tejto domény aj naďalej spoločnosť TOPZONE, s. r. o. a jej držiteľom L.. U. X. (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. 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).“

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.