

Súd: Najvyšší správny súd Slovenskej republiky  
Spisová značka: 3Sfk/34/2022  
Identifikačné číslo spisu: 4020200232  
Dátum vydania rozhodnutia: 27. júla 2023  
Meno a priezvisko: JUDr. Katarína Benczová  
Funkcia: predsedníčka senátu  
ECLI: ECLI:SK:NSSSR:2023:4020200232.1

## ROZSUDOK

Najvyšší správny súd Slovenskej republiky v senáte zloženom z predsedníčky senátu JUDr. Kataríny Benczovej a zo sudcov JUDr. Zuzany Šabovej, PhD. (sudkyňa spravodajkyňa) a JUDr. Michala Dzurdzíka, PhD., v právnej veci žalobcu (sťažovateľa): TOPNAD, a. s. so sídlom Pod kalváriou 4602/72A, 955 01 Topoľčany, IČO: 36 528 978, právne zast. 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, v konaní o správnej žalobe proti rozhodnutiu žalovaného č. 100549142/2020 zo dňa 27. februára 2020, konajúc o kasačnej sťažnosti žalobcu proti rozsudku Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/73/2020 - 169 zo dňa 19. októbra 2021, takto

### r o z h o d o l :

I. Najvyšší správny súd Slovenskej republiky m e n í rozsudok Krajského súdu v Nitre č. k. 11S/73/2020 zo dňa 19. októbra 2021 tak, že rozhodnutie žalovaného č. 100549142/2020 zo dňa 27. 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 p r i z n á v a voči žalovanému právo na úplnú náhradu dôvodne vynaložených trov konania pred kasačným súdom a krajským súdom.

### O d ô v o d n e n i e

I.  
Priebeh administratívneho konania

1. Daňový úrad Nitra (ďalej aj „správca dane“) vykonal u žalobcu daňovú kontrolu na dani z pridanej hodnoty (ďalej aj „DPH“ alebo „daň“) za zdaňovacie obdobie január až september 2015, o výsledku ktorej vypracoval Protokol č. 100024140/2019 zo dňa 3. januára 2019 (ďalej aj „protokol“).

2. Správca dane rozhodnutím č. 102181811/2019 zo dňa 17. septembra 2019 (ďalej aj „prvostupňové rozhodnutie“) podľa § 68 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov (ďalej aj „Daňový poriadok“) vyrubil žalobcovi rozdiel dane v sume 2.000 EUR za zdaňovacie september 2015.

3. Žalovaný rozhodnutím č. 100549142/2020 zo dňa 27. februára 2020 (ďalej len „napadnuté rozhodnutie“) prvostupňové rozhodnutie potvrdil. Žalovaný konštatoval, že:

- žalobca si uplatnil nárok na odpočítanie dane za dodanie reklamných služieb (reklamný banner B 7300x200px) od spoločnosti FLER spol. s r.o. (neskôr zlúčená so spoločnosťou SAMOS SLOVAKIA s.r.o.);
- pochybnosti správca dane boli založené na výpovedi bývalého konateľa spoločnosti FLER spol. s r.o., ktorý nevedel odpovedať na otázky a nepredložil žiadne dokumenty súvisiace s predmetným obchodom;
- z ustanovení Daňového poriadku nevyplýva, že by správca dane nemohol vykonať kontrolu za viacero zdaňovacích období;
- v prípade žalobcu nebolo preukázané, že reklamu a propagáciu vykonala spoločnosť uvedená ako dodávateľ na faktúrach;
- na preukázanie realizácie obchodného prípadu je potrebné, aby ho preukázali predložením dôkazov obidvaja obchodní partneri;
- realizáciu obchodnej transakcie preukázal iba jeden obchodný partner (žalobca);
- správca dane vykonal rozsiahle dokazovanie, pri ktorom preveroval všetky skutočnosti súvisiace s poskytovaním reklamných a propagačných služieb na webových portáloch, tieto skutočnosti porovnal a zaujal k nim stanovisko;
- svojim konaním dodávateľ spôsobil, že správca dane nemal možnosť realizáciu obchodného vzťahu preveriť, a teda nemohol vysloviť záver, že obchodné transakcie boli uskutočnené v zmysle vystavených dodávateľských faktúr spoločnosťou na nich deklarovanou ako dodávateľ.

## II.

### Priebeh súdneho konania a rozhodnutie správneho súdu

4. Proti napadnutému 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 nevytlúčil spoluprácu dodávateľa so žalobcom s tým, že s odstupom času už nie je možné predložiť dokumentáciu a správca dane odkázal na verejne dostupné informácie;
- spoločnosti FLER, Moiled s. r. o., CEROME s. r. o. a Nenostar, s. r. o. v zdaňovacom období apríl 2015 deklarovali obchodovanie len medzi nimi navzájom, čo nasvedčuje existencii obchodného reťazca;
- 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;
- 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 prijímajú všetky opatrenia, ktoré je možné dôvodne od nich požadovať na zabezpečenie, aby ich plnenia, resp. plnenia, ktoré prijímajú, 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;

- svedok 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 nebolo možné overiť v účtovnej evidencii nástupníckej spoločnosti, nemožno pričítať na vrub správca dane;

- rozhodnutia daňových orgánov v predmetnej veci jednoznačne vychádzajú z toho, že nebolo preukázané reálne dodanie plnenia zo strany deklarovaného dodávateľa žalobcovi, preto nie je potrebné preukazovanie vedomosti žalobcu o jeho účasti na podvodnom konaní alebo na zneužití práva;

- vzhľadom na následné zmeny, ktoré nastali v spoločnostiach, vystupujúcich v reťazci FLER, Moiled s. r. o., CEROME s. r. o. a Nenostar, s. r. o. nebolo možné, aby správca dane zistil predmet obchodovania medzi nimi;

- dôvodom neuznania uplatneného odpočítania nie je skutočnosť, že deklarováný dodávateľ nemal dostatok potrebných materiálnych a ľudských zdrojov na poskytnutie služby (ako to je vo veci C-610/19), alebo že by 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 realnosť dodania zo strany deklarovaného dodávateľa.

### III.

#### Argumentácia účastníkov v kasačnom konaní

5. Proti rozsudku správneho súdu podal sťažovateľ včas kasačnú sťažnosť z dôvodu, že správny súd rozhodol na základe nesprávneho právneho posúdenia veci (§ 440 ods. 1 písm. g) SSP) a navrhol rozsudok zrušiť a vec vrátiť správnemu súdu na ďalšie konanie.

6. 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 deklarovaného dodávateľa a to aj vtedy, ak týmto plnením disponuje a predloží k tomu faktúru a až potom prechádza na správca 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 správca dane a na druhej strane tvrdí, že kasačný sťažovateľ neuniesol

dôkazné bremeno, a to aj napriek tomu, že existencia materiálneho plnenia nebola spochybnená a faktúra s prílohami bola predložená;

- na realizácii internetovej reklamy sa sťažovateľ nepodieľal, a preto nie je možné od neho požadovať 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;

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 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 rozhodol tak, že zrušil obdobné rozhodnutia žalovaného a správcu dane;

7. Žalovaný sa ku kasačnej sťažnosti nevyjadril.

#### IV.

Posúdenie kasačného súdu

8. 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 SSP), 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) SSP), a že ide o rozhodnutie, proti ktorému je kasačná sťažnosť prípustná (§ 439 ods. 1 SSP) a po neverejnej porade senátu jednomyselne dospel k záveru deklarovanému vo výroku tohto rozsudku.

9. 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.

10. Predmetom kasačného konania (účastníkov: TOPNAD, a. s., proti žalovanému Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky) je skutkový a právny stav týkajúci sa zrušenia rozhodnutia žalovaného, ktorým žalovaný potvrdil rozhodnutie prvostupňového orgánu o vyrubení rozdielu na DPH. Nakoľko obdobná vec rovnakých účastníkov konania, s totožnými sťažnostnými bodmi, bola

predmetom konania a rozhodovania kasačného súdu v právnej veci sp. zn. 2Sfk/66/2022 dňa 28. apríla 2023 (zdaňovacie obdobie apríl 2015), kasačný súd v súlade s § 464 ods. 1 SSP na toto rozhodnutie kasačného súdu poukazuje, v celom rozsahu sa s ním stotožňuje a uvádza jeho 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 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 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 overiť skutočnosti, ktoré daňový subjekt dokladuje. Výsledok overenia 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. 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 aktuálne súdenej veci irelevantné, a to vzhľadom na

- tvrdenie svedka T. U., 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](http://www.netky.sk)) a
- tvrdenia zainteresovaných osôb na strane sťažovateľa, ktorý označili svedka T. U. 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 T. U., 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 R. Y. U. (osoba s rovnakým trvalým pobytom ako p. T. U.). 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 neviedli 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 spochybniť naplnenie hmotnoprávných podmienok odpočtu DPH, tak nárok na odpočet je možné nepriznať, len v prípade preukázania, že zdaniteľná osoba uplatňujúca si právo na odpočet dane vedela alebo vedieť mala o jej účasti na daňovom podvode. Uvedené vyplýva z ustálenej judikatúry Súdneho dvora EÚ napríklad v rozsudku v prípade Optigen, spojené veci C-354/03, C-355/03, C-484/03. V takýchto situáciách správca dane a žalovaný aplikuje takzvaný Axel

Kittel test, ktorý je vyabstrahovaním kritérií na posúdenie účasti na daňovom podvode z rozsudku Súdneho dvora EÚ vo veci Axel Kittel (C-439/04).“

11. Kasačný súd tiež poukazuje na to, že k rovnakým záverom došiel aj v právnych veciach rovnakých účastníkov konania, vedených pod sp. zn. 4Sfk/119/2022 zo dňa 14. júna 2023 (zdaňovacie obdobie február 2015) a sp. zn. 2Sfk/25/2022 zo dňa 29. mája 2023 (zdaňovacie obdobie január 2015).

V.

Záver

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

13. 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).

14. 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 nie je prípustný opravný prostriedok.